UNIVERSITÉ DE MONTPELLIER
FACULTÉ DE DROIT

L'IMPOT SUR LES SUCCESSIONS

LÉGISLATION ACTUELLE
ET PROJETS DE RÉFORMES

THÈSE
POUR LE DOCTORAT ÈS SCIENCES POLITIQUES ET ÉCONOMIQUES

PAR

Émile SÉVENÉ

RECEVEUR DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DU TIMBRE
A VÉZÉNOBRES (GARD)

MONTPELLIER
IMPRIMERIE GUSTAVE FIRMIN ET MONTANE
Rue Ferdinand Fabre et Quai du Verdanson
1900

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41546807_0072

THÈSE

POUR LE DOCTORAT ÈS SCIENCES POLITIQUES

ET ÉCONOMIQUES

UNIVERSITÉ DE MONTPELLIER

FACULTÉ DE DROIT

L'IMPOT SUR LES SUCCESSIONS

LÉGISLATION ACTUELLE
ET PROJETS DE RÉFORMES

THÈSE

POUR LE DOCTORAT ÈS SCIENCES POLITIQUES ET ÉCONOMIQUES

PAR

Émile SÉVENÉ

RECEVEUR DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DU TIMBRE
A VÉZÉNOBRES (GARD)

ACAD.
LUGD BAT.
BIBL.

MONTPELLIER
IMPRIMERIE GUSTAVE FIRMIN ET MONTANE
Rue Ferdinand Fabre et Quai du Verdanson

1900

UNIVERSITÉ DE MONTPELLIER

FACULTÉ DE DROIT

MM. Vigié, Doyen, professeur de Droit civil, chargé du cours d'Enregistrement.

Brémond, Assesseur, professeur de Droit administratif.

Gide, professeur d'Économie politique, en congé.

Laurens, professeur de Droit civil, en congé.

Glaize, professeur de Procédure civile, chargé des cours des Voies d'exécution et de Législation financière.

Laborde, professeur de Droit criminel, chargé du cours de Législation et Economie industrielles.

Charmont, professeur de Droit civil, chargé des cours de Législation notariale et de Droit civil approfondi.

Chausse, professeur de Droit romain.

Meynial, professeur d'Histoire du Droit.

Barde, professeur de Droit constitutionnel, chargé du cours de Droit civil dans ses rapports avec le notariat.

Valéry, professeur de Droit commercial, chargé du cours de Droit international privé.

Declareuil, professeur de Droit romain, chargé des cours de Pandectes et d'Histoire du Droit public français.

Perreau, agrégé, chargé d'un cours de Droit civil.

Moye, agrégé, chargé des cours de Droit international.

Lévy-Ullmann, agrégé, chargé d'un cours de Droit civil.

Rist, agrégé, chargé d'un cours d'Economie politique et du cours d'Histoire des doctrines économiques.

Gariel, chargé d'un cours d'Économie politique, en congé.

Bigallet, *Id.*

Grangé, secrétaire.

Giraud, secrétaire honoraire.

MEMBRES DU JURY :

MM. Vigié, doyen de la Faculté, *président.*

Moye, agrégé, } *assesseurs.*

Rist, agrégé, }

A MA GRAND'MÈRE

A MON PÈRE — A MA MÈRE

SÉVENÉ.

A M. FALQUE

DIRECTEUR DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DU TIMBRE

AU DÉPARTEMENT DU GARD

SÉVENÉ.

INTRODUCTION

L'IMPÔT SUR LES SUCCESSIONS. — SA LÉGITIMITÉ, SES AVANTAGES, SON IMPORTANCE.

« Les droits sur les mutations de propriété, dit M. Leroy-» Beaulieu, sont ceux qui se perçoivent sur les transmissions » entre-vifs des immeubles ou même des meubles, en pro-» priété, en usufruit, en jouissance, et sur les transmissions » par décès de toute espèce de biens. (*Traité de la Science* » *des Finances*, t. I, p. 507.)

» L'impôt sur les mutations de propriété, ajoute-t-il, est » l'un de ceux que le monde civilisé a connus le plus tôt. » (*Loc. cit.*, p. 506.)

Particulièrement en ce qui concerne les taxes sur les successions, l'éminent économiste déclare « qu'elles sont très » anciennes, presque vieilles comme le monde. » (*Loc. cit.*, p. 502.)

Si cet impôt a été admis même par les civilisations naissantes, s'il a été l'un des premiers que les hommes aient songé à créer, c'est évidemment qu'il est un des plus justes, un des plus commodes à percevoir, un de ceux qui sont acceptés le plus facilement par les redevables. Aussi M. Leroy-Beaulieu n'hésite-t-il pas à déclarer « qu'à la condition d'être » contenue dans de justes limites, la taxe qui atteint les suc-» cessions est l'une des plus importantes et des plus légi-» times » qui puissent exister. (*Loc. cit.*, p. 510.)

Il est intéressant de voir comment le savant auteur justifie cette opinion. « C'est, dit-il, l'État qui est le garant de toutes » les transactions sociales; c'est grâce à son appui, à sa » police, à ses tribunaux, que les propriétés peuvent passer » avec sécurité du père mourant au fils survivant; ..... c'est » grâce à lui que les contrats sont respectés; il est donc » naturel et juste que l'État prélève sur le montant des tran- » sactions une redevance qui équivaut à une prime d'assu- » rance. Cette redevance est le prix d'un service rendu, d'un » service de premier ordre que l'État est seul capable de » rendre..... Les héritiers, dans le cas d'une succession, lui » paient sa garantie et le concours éventuel qu'il leur prê- » tera si l'on venait les troubler dans la jouissance de l'hé- » ritage. » (*Loc. cit.*, p. 503.)

Une autre considération, plus importante encore, démontre la légitimité de l'impôt sur les successions. De nos jours, l'Etat est appelé à assurer un nombre toujours grandissant de services d'utilité publique (service de défense nationale, service de sécurité intérieure, service de justice, service d'instruction, service d'assistance, etc.) Pour remplir toutes ces fonctions, l'Etat a besoin de ressources considérables, et il a été obligé de créer de nombreux impôts. Certains frappent les produits du travail personnel des redevables, d'autres atteignent des objets de consommation de première nécessité, comme les vins, bières, cidres et boissons hygiéniques. Comment pourrait-on contester, dès lors, la légitimité de l'impôt sur les successions destiné à atteindre des accroissements de fortune qui ne sont pas dus à l'activité personnelle de celui qui en profite ?

Sans doute, le droit de propriété est sacré, et « le droit de » laisser en mourant ses biens, soit par testament à des amis, » soit *ab intestat* à sa famille, a toujours été considéré, dans » le monde civilisé comme la conséquence du droit de pro-

» priété ; » (Leroy-Beaulieu, *loc. cit.*, p. 510), mais on ne saurait nier que tout bien recueilli par succession est une aubaine pour l'héritier : aubaine pour l'ami ou le collatéral qui recueillent la fortune d'une personne décédée sans postérité, puisque la loi de la nature est que tout être se reproduise, et qu'ils ne pouvaient, par suite, compter hériter un jour de ces biens ; aubaine même pour les enfants qui succèdent à leur père, car si celui-ci a su conserver le patrimoine que lui avaient transmis ses aïeux, s'il a su l'accroître ou le créer de toutes pièces par son travail et son économie, s'il a été favorisé par les circonstances, tout cela est indépendant de la volonté et de l'activité de ses héritiers, et ils auraient pu avoir, au contraire, un père dissipateur ou simplement malheureux, qui ne leur eût rien laissé à sa mort.

Il semble donc que ce qui justifie surtout l'impôt sur les successions, c'est qu'il atteint le redevable au moment où son patrimoine s'accroît par suite d'un droit, encore une fois absolument légitime et respectable, mais qui ne suppose nul effort personnel de sa part. Aussi, tant que le fisc frappera même les produits du travail et les objets de consommation indispensables à l'existence, le principe de l'impôt sur les successions ne pourra être combattu ni contesté, parce qu'il est infiniment plus juste et plus démocratique que tous les autres.

L'impôt sur les successions présente encore d'autres avantages importants.

D'abord, comme l'a fait remarquer fort justement M. Passy, il a l'indéniable supériorité sur beaucoup d'autres contributions d'être direct dans le vrai sens du mot, c'est-à-dire d'être réellement supporté par le contribuable auquel il s'adresse, sans donner lieu aux incidences souvent inattendues qui résultent de la plupart des taxes fiscales.

De plus, il est d'un recouvrement assez facile : les contri-

buables sont seulement astreints à faire une déclaration au bureau de l'enregistrement, déclaration dont le receveur contrôle ensuite l'exactitude grâce aux documents qu'il possède ; il n'y a rien là de vexatoire pour les redevables, pas de perquisitions, pas d'exercice, comme pour certains impôts indirects.

Enfin, l'impôt sur les successions fournit à l'Etat des sommes considérables, dont les frais de recouvrement sont des plus minimes.

Il suit le mouvement de la fortune publique, et son rendement augmente avec elle. Plus un pays devient riche, plus les successions qui s'ouvrent comprennent de valeurs, et, par conséquent, plus les droits perçus au profit de l'Etat se développent. Le *Bulletin de statistique et de législation comparée*, que, sous l'impulsion de son éminent chef, M. Fernand Faure, la direction générale de l'Enregistrement publie depuis trois ans, en fournit la preuve.

Le produit des droits perçus sur les successions a été, dans ces dernières années, de :

En 1894 : 188.361.550 fr. 67.
En 1895 : 194.587.345 98.
En 1896 : 181.991.731 49.
En 1897 : 185.998.196 02.
En 1898 : 190.396.000 (Chiffres provisoires)

Enfin, pour 1899, le total des droits perçus, dont la statistique officielle n'a pas encore été publiée, dépasse 200.000.000 fr.

Le produit des mêmes droits n'était que de :

88.156.341 fr. en 1867.
98.923.366 en 1872.
100.479.854 en 1874.

113.898.886 en 1877.

122.285.859 en 1878. (*Dict. des Rédacteurs*, v° *Succession*, n° 954.)

On voit que, depuis vingt-cinq ans, le rendement de l'impôt sur les successions a presque doublé, et ce résultat est d'autant plus remarquable que le taux des droits n'a pas été modifié depuis la loi du 30 décembre 1873, qui instituait un demi-décime supplémentaire.

En résumé, on peut donc dire que, si l'impôt sur les successions n'est pas un impôt parfait (et « celui qui attend un » impôt parfait, dit fort bien Mac'Cullock, attend ce qui » n'est pas, n'a jamais été et ne sera jamais) », c'est assurément un des meilleurs et des plus justes qui puissent exister.

L'IMPOT SUR LES SUCCESSIONS

LÉGISLATION ACTUELLE

ET PROJETS DE RÉFORMES

HISTORIQUE

Il ne saurait rentrer dans le plan de cette étude de faire l'histoire des taxes sur les successions depuis l'ancienne Rome jusqu'à nos jours. Ce serait un travail fort intéressant, mais trop long et trop compliqué.

Il n'est peut-être pas inutile, néanmoins, avant d'aborder l'organisation actuelle de cet impôt, de jeter un rapide coup d'œil en arrière et de présenter un tableau très sommaire de ses origines.

I. — L'impôt sur les successions a rome

L'impôt sur les successions a dû exister dès le temps de la République romaine ; c'est du moins l'avis de M. Accarias. Certains auteurs, et, parmi eux, Marquardt, font remonter à la loi Voconia, rendue en 585 de Rome,

la création de l'impôt sur les transmissions par décès. M. Vigié (*Etude sur les impôts indirects romains*), a réfuté cette théorie et démontré que c'est aux Triumvirs que revient l'honneur de cette innovation.

Quoi qu'il en soit, cet impôt ne dut pas être très bien accueilli, car il fut bientôt supprimé.

Sous le règne d'Auguste, il fut rétabli sur de nouvelles bases par la *lex Julia vicesimæ hereditatis*. (759 de Rome.)

La *lex vicesimæ hereditatis* était perçue à l'occasion de toutes les transmissions par décès, testamentaires ou *ab intestat*. Seules, les successions de peu d'importance et celles qui étaient dévolues aux plus proches parents, (c'est-à-dire les descendants, les ascendants et les frères et sœurs), en étaient exemptées.

Certaines dettes, notamment les frais funéraires, étaient assurément déduites de l'actif successoral pour la liquidation de la taxe. Burman et M. Serrigny prétendent même que toutes les dettes devaient être défalquées de l'actif héréditaire. M. Vigié soutient également cette opinion et dit que « l'héritier ne devait l'impôt que sur ce qu'il recueillait véritablement ».

Comme son nom l'indique, la taxe établie par la *lex vicesimæ hereditatis* était égale au vingtième de la valeur de toute succession. Toutefois, elle n'était exigée que des citoyens romains et son produit servait primitivement à l'*ærarium militare,* c'est-à-dire à l'entretien de l'armée permanente. « Auguste avait voulu par là, explique » M. Vigié, frapper d'impôts l'Italie et Rome et obtenir un » équivalent au *tributum soli,* qui frappait les pro- » vinces ».

Caracalla ayant aboli toute distinction entre les citoyens romains et les provinciaux, la *lex vicesimæ hereditatis* fut

désormais perçue sur les biens dépendant des successions de tous les habitants de l'Empire. Cet empereur ne se contenta pas, en accordant le titre de citoyen romain à tous les hommes libres, de les soumettre tous à l'impôt sur les successions ; il doubla la quotité de la taxe et l'éleva au dixième des biens transmis. Cette majoration de tarif dura d'ailleurs peu de temps, et le successeur de Caracalla, Macrin, rétablit la perception du vingtième.

La taxe était assise sur le capital des valeurs transmises. Au début, elle était affermée par des sociétés de publicains. Ces sortes de fermiers de l'impôt étaient surveillés, à Rome, par le *prefectus ærarii* et, dans les provinces, par les *procuratores hereditatum*. Ces derniers se substituèrent peu à peu aux publicains. L'impôt sur les successions, d'abord affermé, paraît donc avoir fini par être perçu en régie.

Au temps de Justinien, la *lex vicesimæ hereditatis* n'existait plus. A quelle époque fut-elle supprimée ? On l'ignore. Certains auteurs pensent que ce fut Justinien lui-même qui l'abolit. D'autres, et, parmi eux, M. Vigié, estiment que l'abrogation de cette loi dut se produire au moment des réformes de Dioclétien. En effet, « ce prince » voulut remplacer par un impôt unique les divers impôts » dont les citoyens étaient frappés, et l'impôt sur les suc- » cessions a pu, dans ce système, ne plus trouver » place ». Comme le dit M. Vigié, « ce n'est là qu'une con- » jecture, mais au moins acceptable ».

En tous cas, il ne paraît pas douteux que cette taxe disparut surtout à cause des nombreuses difficultés et des fraudes multiples que provoquait son application.

II. — Ancien droit français

A. *Le droit de relief ou de rachat.* — L'impôt sur les successions devait renaître avec l'organisation féodale.

Les fiefs concédés par les seigneurs étaient primitivement donnés à titre temporaire, puis ils furent viagers, enfin ils devinrent héréditaires et aliénables, mais à charge de certaines redevances au profit du suzerain.

Au nombre de ces redevances, figurait le droit de relief ou de rachat. Pothier le définit ainsi : « Le profit de rachat » est un droit féodal qui consiste dans le droit qu'a le » seigneur d'avoir une année du revenu du fief relevant » de lui toutes les fois qu'il change de mains, à l'excep- » tion des cas auxquels il est dû un profit particulier de » vente et de quelques cas auxquels il n'est dû que la foi » sans profit ».

Toutes les coutumes y assujettissaient les successions collatérales, mais la plupart en exemptaient les successions en ligne directe.

Le profit de rachat consistait généralement en une année de revenu du fief. Le vassal avait le choix de laisser à son seigneur le revenu en nature ou de lui payer une somme d'argent représentative du produit d'une année. Dans ce dernier cas, la somme à payer était déterminée par l'offre du vassal, à moins que le seigneur ne la trouvât pas suffisante et qu'il préférât recourir à l'estimation par experts.

Suivant quelques coutumes, le droit de relief était dû non seulement à la mort du vassal, par l'héritier de celui-ci au seigneur, mais aussi à la mort du suzerain, par le vassal au nouveau seigneur.

Quant aux censives, c'est-à-dire aux terres non nobles, à celles qui n'étaient pas concédées à charge de foi et d'hommage, mais moyennant certaines redevances annuelles, elles ne furent jamais héréditaires en droit. Lorsque le concessionnaire venait à disparaître, la censive était toujours supposée, par fiction, retourner au concédant. L'héritier du censitaire devait donc, lui aussi, payer une redevance afin de conserver l'héritage.

En somme, le droit de relief ou de rachat reposait sur l'idée que le seigneur était le véritable propriétaire des fiefs et des censives, le vassal ou le censitaire n'étant considérés que comme de simples possesseurs et devant, comme tels, lors d'une mutation par décès, obtenir, à prix d'argent une nouvelle investiture.

Le droit de rachat était donc essentiellement une redevance féodale, impliquant la reconnaissance de la prééminence du seigneur ; aussi, les alleux, c'est-à-dire les biens que leurs anciens propriétaires avaient conservés, même après la conquête germanique, ceux qu'ils ne tenaient que d'eux-mêmes et non d'un suzerain, à titre de fief, échappèrent toujours à ce droit de mutation.

B. *Le droit de centième denier.* — Lorsque le pouvoir royal fut devenu absolu, il songea à établir un véritable impôt sur les successions.

C'est un édit du mois de décembre 1703 qui créa cette taxe nouvelle, sous le nom de « centième denier ». Toutes les mutations par décès, à l'exception de celles qui se produisent en ligne directe, y furent assujetties.

Le droit, primitivement fixé à 1 pour 100, fut augmenté de 4 sols par livre, soit 2 décimes, par la déclaration du 7 mai 1715. Après avoir été plusieurs fois supprimés et rétablis, les 4 sols par livre furent définitivement main-

tenus par une déclaration du roi du 7 janvier 1738.

Il est à remarquer que le centième denier n'atteignait que les immeubles. Les meubles y échappaient pour plusieurs raisons. La première est qu'à cette époque, la fortune mobilière n'existait pour ainsi dire pas. La principale, presque l'unique richesse, était la propriété immobilière. Dès lors, le Trésor n'avait pas grand intérêt à établir des règles compliquées pour assurer la perception des droits de mutation sur les biens meubles, puisqu'en fait ces droits n'auraient produit que des sommes peu élevées.

L'ancien régime a toujours attaché, d'ailleurs, une grande importance à la possession des terres, tandis qu'il tenait presque en mépris toute autre espèce de richesse. D'autre part, les meubles dépendant d'une succession étant, dans la plupart des cas, atteints indirectement par le droit de contrôle auquel étaient soumis les inventaires et les partages, on avait jugé préférable de les dispenser de l'impôt de mutation.

Les auteurs du temps définissaient le centième denier : » le droit dû à toutes mutations de propriété ou d'usu- » fruit d'immeubles, rentes foncières, et de tous autres » droits réels et immobiliers, à l'exception néanmoins » des successions directes *ab intestat* ou par testament et » des donations faites en ligne directe, par contrat de » mariage, en faveur des enfants qui se marient seule- » ment ». C'était donc un droit qui atteignait, non seulement les mutations immobilières qui s'effectuent par décès, mais aussi celles qui résultent de tous actes et contrats, même sous seings privés, entre vifs.

Les héritiers étaient tenus, à peine du triple droit, de faire, au bureau de l'insinuation de la situation des biens, une déclaration détaillée des immeubles dépendant de la

succession ; ils devaient, de plus, estimer en capital la valeur de ces biens et signer leur déclaration. Quand il s'agissait de l'usufruit d'un immeuble, si la valeur annuelle de cet usufruit était évaluée, on la capitalisait au denier 10 pour percevoir le droit exigible, et, à défaut d'évaluation, on se contentait de percevoir la moitié du droit de centième denier qui eût été dû sur la pleine propriété.

Dès cette époque, l'obligation de faire ce qu'on appelle de nos jours « une déclaration de succession » existait donc et on était tenu de la souscrire dans un délai fixé à six mois, à partir du jour du décès, faute de quoi une pénalité était encourue.

Enfin, le Trésor avait alors un droit de préférence sur tous les autres créanciers pour le recouvrement des droits de mutations. Il était donc mieux armé qu'il ne l'est aujourd'hui, ainsi qu'on le verra plus loin.

En somme, le droit de centième denier était, non plus une redevance féodale, mais un véritable impôt, et c'est lui qui a donné naissance à la taxe qui existe maintenant sur les successions.

III. — Droit intermédiaire

La Révolution, par la loi du 5 décembre 1790, art. 1er, abolit tous les droits de rachat, centième denier, insinuation, etc., et les refondit en un nouvel impôt qui prit le nom de « droit d'enregistrement des actes civils et judiciaires et des titres de propriété. »

En même temps qu'elle simplifiait et fondait en un seul tous les anciens droits, l'Assemblée Nationale apportait de profonds changements dans la législation fiscale.

D'abord, elle soumit à l'impôt les biens meubles, qui, jadis, échappaient au droit de centième denier. De plus, elle fit rentrer dans la loi commune les successions en ligne directe qui, jusqu'alors, étaient exemptées de tout droit de transmission. Enfin, elle établit un tarif proportionnel, variant suivant le degré de parenté existant entre le défunt et ses héritiers, le taux de l'impôt progressant à mesure que la parenté était plus éloignée.

On peut dire que la loi de 1790 contenait en germe la loi actuelle, celle du 22 frimaire an VII.

Trois autres lois, celles de pluviôse et de thermidor an IV, et celle de l'an VI, sans modifier les principes établis par la loi du 5 décembre 1790, vinrent cependant changer la quotité des droits.

Il n'est pas sans intérêt de connaître les tarifs établis par les lois de la Révolution, quand ce ne serait que pour pouvoir les comparer aux tarifs actuels. M. Garnier, dans son *Répertoire général de l'Enregistrement*, en a dressé le tableau suivant, qui est très clair et très complet.

Tableau.

Tableau des tarifs antérieurs à la loi du 22 frimaire an VII

		1790		Pluviôse An IV		Thermidor An IV		An VI	
		liv.	sols	liv.	sols	liv.	sols	fr.	c.
Ligne directe.	Meubles.	»	5	»	5	»	5	»	50
	Immeubles	»	5	»	10	»	10	»	50
Entre époux .	Meubles.	1	»	1	»	1	»	»	50
	Immeubles	1	»	1	»	1	»	1	»
Ligne collatérale — Frères, sœurs, oncles, tantes, neveux, nièces.	Meubles . .	1	10	1	10	1	10	1	50
	Immeubles.	2	»	4	»	2	»	3	»
Autres parents, y compris les cousins issus de germains.	Meubles . .	1	10	1	10	1	10	1	50
	Immeubles.	3	»	6	»	4	»	5	»
Collatéraux des degrés plus éloignés.	Meubles . .	1	10	1	10	1	10	1	50
	Immeubles.	4	»	10	»	5	»	5	»
Parents non successibles et personnes non parentes.	Meubles . .	1	10	1	10	1	10	1	50
	Immeubles.	4	»	10	»	5	»	5	»

Enfin, le Conseil des Cinq-Cents, sur le rapport de Duchâtel, et le Conseil des Anciens, sur le rapport de Crétet, adoptèrent la loi du 22 frimaire, an VII, qui est un véritable Code en matière de droits d'enregistrement.

PREMIÈRE PARTIE

LÉGISLATION ACTUELLE

La loi du 22 frimaire an VII est restée la loi fondamentale des droits d'enregistrement. Sans doute, de nombreuses dispositions législatives sont venues la compléter, ou la modifier, sur certains points, mais, malgré un siècle d'existence, son économie subsiste tout entière et c'est toujours chez elle qu'il faut rechercher les vrais principes du droit fiscal en matière de mutations par décès.

Il semble donc tout indiqué d'étudier successivement les différents titres de cette loi et de commenter tous ceux de ses articles qui ont rapport aux droits de mutation par décès, en tenant compte des dispositions nouvelles ou des changements qui ont été apportés, par la suite, au texte primitif.

CHAPITRE PREMIER

DES DROITS AUXQUELS LES SUCCESSIONS SONT SOUMISES

(Titre I de la loi du 22 frimaire an VII)

La loi du 22 frimaire an VII commence par déclarer que « les droits d'enregistrement sont fixés ou proportionnels, suivant la nature des actes et mutations qui » y sont assujettis. » (Art. 2.)

L'article 4 ajoute que « le droit proportionnel est établi » sur les obligations, libérations, etc..... et pour toutes » transmissions de propriété, d'usufruit ou de jouissance » de biens, meubles et immeubles, soit entre vifs, soit » par décès. »

I. — Quand y a-t-il transmission par décès ?

La première question qui se pose est assurément de rechercher quand il y a transmission par décès. C'est évidemment lorsque la propriété, l'usufruit ou la jouissance d'une chose passent d'une tête sur une autre, c'est-à-dire de celle du défunt à celle de ses héritiers.

M. Demante indique d'une façon très précise quand cette condition est réalisée. « La mort naturelle, dit-il,

» est aujourd'hui la seule cause d'ouverture des suc-
» cessions, et, par suite, le seul fait qui fasse encourir
» définitivement les droits de mutation.

» Le Code civil (art. 25 et 718) attribuait la même effi-
» cacité à la mort civile. Mais la mort civile a été abolie
» par la loi du 31 mai 1854.

» Quant à l'absence (C. civ., art. 112 et suiv.), de même
» qu'elle amène l'envoi en possession provisoire des héri-
» tiers présomptifs et des autres ayants droit, de même,
» elle entraîne la perception provisoire des droits de muta-
» tion (Loi 28 avril 1816, art. 40). » (*Principes de l'Enregistrement*, page 339, V° 2.)

1° Mort naturelle. — L'article 4 de la loi du 22 frimaire an VII embrasse les mutations par décès de toute espèce, quel que soit le mode ou le titre de la dévolution, c'est-à-dire que la transmission soit réglée par la loi, par un testament ou un acte de libéralité à cause de mort.

Il s'ensuit que « le décès constitue le fait générateur
» de l'impôt.... et que le droit de succession est dû chaque
» fois qu'il y a mutation, c'est-à-dire dessaisissement par
» mort, sans qu'il y ait à se préoccuper du titre en vertu
» duquel l'hérédité est dévolue. » (Maguéro, *Traité alph.*, v° *Succession*, n° 6.)

En un mot, comme l'a très bien défini la Cour de cassation dans un arrêt du 2 juin 1869, l'impôt « a le carac-
» tère d'une dette naissant avec l'ouverture de la succes-
» sion et inhérente dès ce moment à tous les biens qui la
» composent. »

A. *Acceptation.* — La mort naturelle d'un individu rend donc exigible les droits de succession. Encore faut-il, bien entendu, que les héritiers ou légataires acceptent la

succession ou la libéralité, soit purement et simplement, soit sous bénéfice d'inventaire.

L'Administration n'est d'ailleurs pas tenue de fournir la preuve de l'acceptation de la succession ou du legs pour être fondée à réclamer le payement des droits de mutation par décès ; ces droits sont ouverts au profit du Trésor par le fait même de la mort ; l'héritier ou le légataire ne peuvent s'en exonérer que par une renonciation expresse.

Il est bon d'ajouter que l'acceptation est irrévocable et peut être expresse ou tacite (C. civ., art. 783 et 778). Celui même qui n'accepte que sous bénéfice d'inventaire conserve sa qualité héréditaire, et, par suite, reste tenu personnellement du payement des droits de succession, même *ultra vires hereditatis,* nonobstant toute renonciation ultérieure (Maguéro, *Traité alphab.* v° *Bénéfice d'inventaire,* n^os^ 15 et 17. — Garnier, *Rép. gén.*, n^os^ 51 et suivants. — *Dict. des rédacteurs,* eod. v°, n° 30 et suiv.).

Bien plus, si l'héritier bénéficiaire se décharge du paiement des dettes en abandonnant aux créanciers tout l'actif de la succession, comme l'article 802 du Code civil le lui permet, la transmission n'en est pas moins considérée comme opérée, et, conséquemment, les droits de mutation n'en sont pas moins exigibles (Maguéro, *Traité alph.*, v° *Bénéfice d'inventaire*, n° 19. — Garnier, *Rép. gén.*, v° *Succession,* n° 1476. — *Dict. des rédacteurs,* v° *Bénéfice d'inventaire,* n° 71).

B. *Renonciation.* — Si, au contraire, l'héritier renonce à la succession, ou le légataire à son legs, ils sont déchargés du payement du droit proportionnel. Leur part accroît à leurs cohéritiers ou colégataires et ils sont censés, de par la loi civile (C. civ., art. 785), n'avoir jamais eu aucun

droit dans la succession, la renonciation rétroagissant au jour du décès.

On ne saurait voir ici deux transmissions, la première du défunt à ses héritiers (naturels ou institués) et la deuxième des renonçants aux acceptants. La fiction légale fait que les renonçants sont censés inexistants et que les acceptants (héritiers ou légataires) sont supposés tenir directement du défunt la totalité des biens de l'hérédité. Il est donc impossible de considérer comme une nouvelle transmission de biens l'accroissement qui profite à un ou plusieurs successibles par le fait de la renonciation des autres.

L'article 788 du C. civ. permet aux créanciers de celui qui renonce au préjudice de leurs droits de « se faire autoriser en justice à accepter la succession du chef de leur débiteur en son lieu et place. » Si des créanciers viennent à user de ce droit, il y aura évidemment transmission de biens, et, par suite, le droit proportionnel sera exigible, mais la mutation sera censée s'effectuer du défunt au renonçant et la quotité de l'impôt sera fixée d'après le lien de parenté qui les unissait l'un à l'autre.

La logique commandait cette solution : les créanciers n'ont, en effet, par eux-mêmes, aucun droit dans la succession ; ils ne font que représenter le renonçant, agir « en son lieu et place », suivant l'expression du C. civ., par suite de la faveur que la loi leur accorde pour éviter qu'ils soient privés du paiement de leurs créances par la renonciation frauduleuse d'un débiteur obéré et peu délicat.

« Les créanciers qui ont été autorisés à accepter une » succession échue à leur débiteur qui y a renoncé ne » sont pas devenus héritiers. Comme le déclarent Cham- » pionnière et Rigaud, ils représentent le débiteur et ne » doivent le droit que sur ce qu'ils prennent et au taux

» que celui-ci aurait payé s'il eût accepté. Les mêmes » auteurs font remarquer avec raison que la même règle » doit être suivie à l'égard d'une succession échue à un » failli et acceptée par le syndic.» (Maguéro, *Traité alphabétique*, v° *Succession*, n° 597.)

Il est à peine besoin de dire que, la renonciation n'étant annulée qu'au profit des créanciers, jusqu'à concurrence de leurs créances, et non au profit de l'héritier qui a renoncé (C. civ., art. 788), si, une fois les créanciers payés sur la part revenant à leur débiteur renonçant, il y a un reliquat actif, ce reliquat passera aux héritiers acceptants, qui devront acquitter sur cet accroissement, comme sur leur part personnelle, les droits au taux fixé par le degré de parenté qui les unissait au défunt.

C. *Succession vacante.* — Il peut arriver que tous les héritiers ou légataires renoncent à la succession, ou encore qu'aucun testament n'ait été fait et que le défunt n'ait pas d'héritier naturel connu. La succession est alors dite « vacante ».

Ici, une difficulté se présente : il semble au premier abord qu'il n'y ait pas transmission de biens. La transmission suppose, en effet, que l'hérédité passe d'une tête sur une autre, de celle du *de cujus* sur celle de ses successeurs. Or, si la succession est vacante, évidemment le mort est dessaisi, et il y a mutation, mais on ne voit pas qui est saisi de ses biens : la transmission ne paraît donc pas opérée.

Il a été décidé, néanmoins, que le droit proportionnel doit être acquitté, et c'est, en fait, le curateur de la succession vacante qui le paie. Il est hors de doute, en effet, que si aucun héritier ne se présente, il n'en existe pas moins un héritier inconnu qui pourra se présenter à un

moment donné, quand ce ne serait que l'Etat, que la loi donne aux particuliers comme dernier successible. La transmission existe donc « in posse », et elle est susceptible de passer plus tard « in actu »,

Or, le curateur de la succession vacante représente l'héritier inconnu, administre en son lieu et place, touche l'actif et acquitte le passif de l'hérédité : il est donc légitime que ce soit à lui qu'incombe l'obligation de payer les droits de mutation par décès.

L'Administration, par ses *Inst. gén.* nos 2598 et 2735, a décidé que, « s'il existe des héritiers connus et ayant » renoncé à la succession, le tarif des droits à percevoir » est déterminé par le degré de parenté de ces héritiers. » S'il n'existe pas d'héritiers connus, il faut déterminer » le degré de parenté des héritiers éventuels en se basant » sur les probabilités les mieux justifiées et suivant lesquelles les parents habiles à succéder sont vraisemblablement des parents très éloignés. L'ignorance où l'on » est de leur existence doit faire présumer que ce ne » sont ni des descendants, ni des ascendants, ni des » oncles ou des tantes, ni même des cousins germains. » C'est pourquoi, en pareil cas, l'Administration liquide » avec raison le droit au taux de 8 0/0, qui est le tarif des » successions entre parents au delà du quatrième degré. » Le droit de 9 0/0 (entre étrangers), est toutefois applicable lorsqu'il est certain que le défunt, enfant naturel » et non marié, n'a pu, à raison de son âge, laisser » aucun successible ou légataire débiteur de droits inférieurs à 9 0/0. » (Maguéro. *Traité alph.*, v° *Succession*, n° 596.)

Cette liquidation n'est d'ailleurs que provisoire et si, par la suite, les héritiers se découvrent et qu'ils soient d'un degré de parenté plus proche que celui suivant lequel

le droit a été liquidé, la perception doit être régularisée et l'excédent de droits encaissé, restitué. Réciproquement, si les héritiers sont d'un degré plus éloigné que celui qui a servi de base à la perception, un supplément de droit devient exigible.

D. *Succession en déshérence.* — La succession est réputée en déshérence lorsque, répudiée par les héritiers connus, elle est réclamée par l'Etat. Elle tombe définitivement en déshérence lorsque la faculté de l'accepter étant éteinte par la prescription, le droit de l'Etat ne peut plus être discuté par aucun prétendant.

Il est évident que, lorsque l'Etat appréhende une succession, la transmission n'existe pas moins que quand un autre successible recueille l'héritage ; néanmoins, aucun droit de mutation ne saurait être exigé. L'Etat, en effet, recueille tous les biens du *de cujus* et il serait inutile et ridicule qu'il se paie des droits de mutation à lui-même.

2° Absence. — Outre la mort naturelle, l'absence donne ouverture aux successions et, par suite, rend exigibles les droits de mutation qui leur sont applicables.

Quand il est incertain qu'une personne est vivante, ses héritiers présomptifs peuvent faire déclarer judiciairement son absence et obtenir d'être envoyés en possession provisoire de ses biens. Le jugement d'envoi en possession produit, au point de vue fiscal, le même effet que la mort naturelle.

Il impose, par suite, aux héritiers, l'obligation de déclarer les biens composant le patrimoine de l'absent et d'acquitter le droit de mutation sur leur valeur (Loi 28 avril 1816, article 40).

Les droits perçus le sont à titre provisoire, en ce sens

que si l'absent reparaît et rentre en possession de ses biens, les sommes encaissées par le Trésor lui sont restituées, mais que si, au contraire, l'absent ne donne plus jamais signe de vie, le droit proportionnel reste définitivement acquis à l'Etat.

II. — Des legs

Les biens qui font l'objet de legs doivent évidemment supporter le droit de mutation par décès comme ceux transmis *ab intestat*. Mais qui doit payer l'impôt ? l'héritier, le légataire ou les deux à la fois ?

Pour les legs existant en nature, aucune difficulté sérieuse ne s'est jamais élevée. Il a toujours été admis que les legs d'objets déterminés (une maison, par exemple, ou une créance, un bijou, etc.) qui se trouvent en nature dans la succession « doivent être distraits de la » masse à déclarer par l'héritier (ou le légataire uni- » versel), qui n'est tenu du paiement que sur les biens » restants ; les légataires particuliers acquittent ceux à » leur charge, d'après leur degré de parenté avec le testa- » teur » (*Rép. général,* v° *Succession,* n° 1294).

Mais l'Administration de l'enregistrement avait, à l'origine, émis la prétention de percevoir sur les legs particuliers d'objets n'existant pas en nature dans la succession deux droits de transmission, à savoir : un premier droit (de mutation par décès) pour la transmission des biens du défunt à ses héritiers ou légataires universels, et un deuxième (de mutation entre vifs) pour la transmission des choses léguées, de l'héritier au légataire particulier.

Le Conseil d'Etat, par un avis des 2-10 septembre 1808

a, non sans raison, repoussé cette prétention excessive, car l'héritier ou le légataire universel ne sont, vis-à-vis des légataires particuliers, que les mandataires du testateur. Cet avis, qui a force législative, déclare « que la délivrance » des legs particuliers, soit qu'ils consistent en effets » réellement existants dans la succession, soit que les » légataires universels ou les héritiers doivent les payer » de leurs propres deniers, n'opère point de mutation de » ces derniers aux légataires particuliers; que, dans les » deux cas, la loi ne regarde les héritiers ou légataires » universels que comme de simples intermédiaires entre » le testateur, qui est censé donner lui-même, et les léga- » taires particuliers, qui reçoivent; que du système con- » traire il résulterait que le même objet serait en défini- » tive assujetti à deux droits de mutation, ce qui n'est » ni dans le texte, ni dans l'esprit de la loi ».

La règle admise pour les legs d'objets existant en nature dans la succession doit donc être également appliquée au cas où ces legs n'existent pas en nature. Il s'ensuit que les légataires particuliers doivent payer le droit proportionnel sur les legs à eux attribués au taux fixé par la loi, d'après leur degré de parenté avec le testateur, et les héritiers naturels ou les légataires universels doivent, de leur côté, acquitter le droit proportionnel, toujours suivant leur degré de parenté avec le *de cujus,* sur l'actif successoral, déduction faite de la valeur des legs particuliers.

Cette règle n'a d'ailleurs pas été admise sans difficultés. Outre le système aujourd'hui adopté, deux autres avaient été proposés pour la détermination du mode suivant lequel devait être opérée la déduction des legs particuliers.

« Selon le premier, l'impôt devait être fixé d'après le

» degré de parenté de l'héritier avec le défunt et liquidé » d'après la nature des objets existants dans la succes- » sion. Quant à la transmission du legs, qui procède de » l'héritier, c'était une disposition dépendante de la » transmission héréditaire ; elle n'encourait, par suite, » aucun droit particulier. Ce système, proposé par Cham- » pionnière et Rigaud, n'eut jamais aucun succès.

« Dans le second système, qui était celui de l'Adminis- » tration, les droits dus par les légataires particuliers » s'imputaient sur ceux que devait l'héritier ; mais, dans » tous les cas, la perception avait lieu au taux le plus » élevé à raison de la qualité des successeurs ». (Garnier, *Rép. gén.*, n° 1301.)

La Cour de cassation, par un arrêt célèbre du 30 mars 1858, a définitivement écarté ces deux systèmes et adopté celui qui est effectivement le plus logique, celui qui établit l'impôt à raison de la qualité des légataires particuliers sur le montant de leurs legs et à raison de la qualité de l'héritier ou du légataire universel sur le patrimoine du défunt, déduction faite de la valeur des legs particuliers.

Il faut, bien entendu, pour que cette règle s'applique, qu'il s'agisse de véritables legs. Si le défunt a disposé d'une certaine somme comme rémunération d'un travail à accomplir, sans indiquer, d'ailleurs, la personne qui profitera de cette libéralité, s'il a, par exemple, ordonné dans son testament qu'une somme quelconque devra être employée à dire des messes pour le repos de son âme, cette disposition n'est pas véritablement un legs, mais une charge de la succession. Par suite, on ne serait pas fondé à réclamer sur la valeur des biens dont il serait ainsi disposé un droit de mutation spécial ; les héritiers devraient seulement acquitter le droit proportionnel sur

cette valeur comme sur tous les autres biens de l'actif successoral, au taux fixé par leur degré de parenté avec le *de cujus*.

Les rares cas de substitution que la loi française autorise (C. civ., articles 1048 et 1049) présentent quelques difficultés au point de vue fiscal. On peut, en effet, se demander comment l'impôt de mutation devra être perçu.

Il est admis que le droit du grevé sur les biens qui font l'objet de la substitution est un véritable droit de propriété. M. Demolombe déclare que « ce n'est pas une » propriété résoluble, mais seulement une propriété à » temps qui finit, qui meurt, mais qui n'est pas résolue. »

M. Demante, lui, est d'avis que « le grevé est propriétaire sous condition résolutoire et que la condition » résolutoire ne fait pas obstacle à la perception du droit » entier. » (*Principes de l'Enregistrement*, V° 2, n° 740). Aussi, le grevé est-il tenu d'acquitter les droits de mutation sur la pleine propriété des biens à lui transmis. De leur côté, les appelés paient à nouveau, lors de l'ouverture de la substitution, l'impôt sur la pleine propriété, puisqu'une nouvelle mutation s'opère.

On peut aussi hésiter sur le point de savoir quel est le tarif selon lequel les appelés devront acquitter le droit proportionnel. L'Administration a décidé que la taxe devait être appliquée d'après la parenté existant entre l'appelé et le grevé et non d'après celle unissant l'appelé à l'auteur de la substitution. La raison en est qu' « il y a » dans la substitution deux transmissions distinctes : » le grevé ou premier propriétaire tient son droit et la » chose du testateur ; le second propriétaire, c'est-à-dire » l'appelé, ne tient que son droit du testateur, la chose » lui vient du grevé ».

« Il s'ensuit, dit M. Demante (*Principes de l'Enregis-*
» *trement*, V° 2, n° 740), qu'au cas de l'article 1049 du
» C. civ., les appelés, qui sont nécessairement descen-
» dants du grevé, doivent l'impôt suivant le tarif de la
» ligne directe, quoiqu'ils recueillent les biens du dona-
» teur ou testateur, leur oncle, sans aucune affectation
» des dettes de leur père ».

III. — De la clause d'accroissement

Il est une question qui a fait l'objet de nombreuses controverses qui n'ont été définitivement tranchées que de nos jours. C'est celle de savoir si, lorsque les statuts d'une société civile, et spécialement d'une association religieuse, stipulent qu'au décès de l'un des associés sa part dans le fonds social accroîtra aux survivants, cette réversion constitue une mutation par décès à titre gratuit.

L'Administration de l'Enregistrement avait d'abord soutenu l'affirmative et sa prétention avait été consacrée par la jurisprudence.

Un jugement du tribunal de Lyon, en date du 10 août 1841, relatif à une instance concernant les Dames de la Visitation, déclarait notamment que « c'est par le décès
» des unes et la survivance des autres, avant toute disso-
» lution, que se réalise et s'accomplit la condition sus-
» pensive sous laquelle la propriété avait été par elles
» éventuellement transmise par l'acte constitutif; qu'ainsi,
» au fur et à mesure de chaque décès, la communauté,
» ou plutôt les associées survivantes qui la composent,
» deviennent propriétaires des apports et des parts socia-
» les des sociétaires décédées; que les effets du pacte

» social étant ainsi reconnus et réglés d'après la volonté » suffisamment manifestée des parties contractantes, il » est évident qu'une telle transmission de propriété » donne ouverture au droit de mutation établi par l'arti- » cle 4 de la loi du 22 frimaire, an VII, et exigible au dé- » cès de chaque sociétaire ».

La Cour de cassation confirma ce jugement par arrêt du 22 août 1842 et cette jurisprudence subsista jusqu'en 1852.

Mais à partir de 1852, la Cour suprême revient sur ses décisions antérieures. Elle décide toujours que « l'ac- » croissement de la part du prédécédé au profit des sur- » vivants est une transmission de biens, mais elle spécia- » lise cette transmission et la déclare à titre onéreux et » non à titre gratuit ». Par arrêts des 15 décembre 1852 et 10 août 1853, elle spécifie, elle caractérise cette muta- tion, déclare « qu'elle s'opère à titre onéreux et que la » Régie est mal fondée à exiger le droit de transmission » à titre gratuit, qui s'élève à 9 p. 100 entre étrangers et » que le droit de vente de 5 fr. 50 p. 100 est seul dû. » (Maguéro, *Théorie de l'impôt sur les successions*, p. 88).

L'Administration s'inclina, et, par son *Instruction générale* n° 2150, prescrivit à ses agents de se conformer à la doctrine de la Cour de cassation, quelque bizarre qu'elle fût, puisqu'elle considérait comme faite à titre onéreux une transmission pour laquelle « aucun prix n'avait été » payé au défunt et ne devait être payé davantage à sa » succession. » (Jugement du trib. de la Seine du 26 août 1856).

La Cour suprême semblait croire que, dans les asso- ciations admettant la clause de réversion, chaque socié- taire est guidé par l'espoir de survivre aux autres et de garder pour lui seul la totalité des apports, tandis qu'il

semble bien, « au contraire, que l'intention formelle de » chacun des contractants est de se dépouiller irrévoca- » blement et que chacun d'eux espère, non pas qu'il sur- » vivra à la société, mais que la société lui survivra, » qu'elle s'accroîtra et se perpétuera indéfiniment. » (Maguéro, *Théorie de l'impôt sur les successions*, p. 90.)

D'ailleurs, « une fois ces sortes de mutations déclarées » à titre onéreux, de nouvelles distinctions furent suc- » cessivement adoptées par la jurisprudence; la trans- » mission, considérée d'abord comme immobilière, fut, » plus tard, déclarée mobilière et soumise seulement au » droit de 2 0/0, puis ce droit de 2 0/0 fut abaissé à » 0 fr. 50 0/0, quotité fixée pour les cessions d'actions » par le § 2, n° 6 de l'article 69 de la loi du 22 frimaire » an VII. » (Maguéro, *Th. de l'impôt sur les successions*, page 91.) Le tribunal de Castres alla même jusqu'à déclarer ces mutations exemptes de tout droit proportionnel.

Mais, depuis, la loi du 28 décembre 1880 est venue consacrer définitivement la théorie que l'Administration avait primitivement soutenue.

Elle déclare, en effet, par son article 4, que, « dans » toutes les sociétés ou associations civiles qui admettent » l'adjonction de nouveaux membres, les accroissements » opérés par suite de clauses de réversion au profit des » membres restants, de la part de ceux qui cessent de » faire partie de la société ou association, sont assujettis » au droit de mutation par décès, si l'accroissement se » réalise par le décès, ou aux droits de donation, s'il a » lieu de toute autre manière, d'après la nature des biens » existants au jour de l'accroissement, nonobstant toutes » cessions antérieures faites entre vifs au profit d'un ou » de plusieurs membres de la société ou de l'associa- » tion », et elle ajoute que : « La liquidation et le paye-

» ment de ce droit auront lieu dans la forme, dans les » délais et sous les peines établies par les lois en vigueur » pour les transmissions d'immeubles. »

La loi du 29 décembre 1884, art. 9, spécifie que « les » impôts établis par les articles 3 et 4 de la loi de finances » du 28 décembre 1880 seront payés par toutes les con- » grégations, communautés et associations religieuses, » autorisées ou non autorisées. »

Ces dispositions n'ont pas produit, au point de vue fiscal, tous les résultats qu'on en attendait. Les associations religieuses, en grand nombre, ont, en effet, supprimé de leurs statuts la clause de réversion, tout en s'assurant, au moyen de diverses combinaisons, les avantages que cette clause était destinée à réaliser à leur profit. D'autre part, il est assez difficile, dans la pratique, de constater le décès des associés et de réclamer les droits de mutation partout où ils deviennent exigibles.

Aussi la loi du 16 avril 1895 a-t-elle converti le droit d'accroissement « en une taxe annuelle et obligatoire sur » la valeur brute des biens, meubles et immeubles, pos- » sédés par les congrégations, communautés et associa- » tions religieuses, autorisées ou non, et par les autres » sociétés et associations » désignées par les lois de 1880 et 1884, sauf pour « les biens acquis avec l'autorisation » du gouvernement, en tant qu'ils sont affectés et qu'ils » continuent d'être réellement employés à des œuvres » d'assistance gratuite en faveur des infirmes, des mala- » des, des indigents, des orphelins ou des enfants aban- » donnés, ou aux œuvres des missions françaises à » l'étranger. » (Art. 3, loi 16 avril 1895.)

L'article 4 de la loi de 1895 ajoute : « La taxe est fixée » à 30 centimes pour cent de la valeur spécifiée à l'article » précédent (associations autorisées) ; le taux en est porté

» à 40 centimes pour cent pour les immeubles possédés » par celles des congrégations, communautés et associa- » tions énumérées au même article, qui ne sont pas assu- » jetties à la taxe de mainmorte établie par la loi du » 20 février 1849 (associations non autorisées) ; elle n'est » pas soumise aux décimes. »

En somme, la loi de 1895 établit une taxe représentative de l'impôt de mutation par décès.

Il ne saurait rentrer dans le cadre du présent travail d'en étudier le fonctionnement, mais il était nécessaire de constater que l'impôt de mutation par décès a été reconnu applicable aux sociétés qui profitent, soit ostensiblement, soit d'une façon occulte, de la clause d'accroissement.

Il n'était pas non plus sans utilité de faire voir que le législateur a déjà créé une taxe de remplacement de l'impôt de succession pour assurer efficacement la perception de cet impôt : le jour où il en reconnaîtra enfin la nécessité, il pourra en créer une autre en vue d'assurer le payement des droits de succession sur les titres au porteur, qui, en fait, sont, le plus souvent, dissimulés dans les déclarations et qui trouvent si facilement les moyens d'échapper à l'impôt de mutation par décès.

IV. — Des biens qui sont soumis au droit de mutation par décès

L'article 4 de la loi de frimaire an VII déclare que « toute » transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance » de biens, meubles ou immeubles », est soumise au droit proportionnel.

Primitivement, dans le projet qui est devenu la loi de frimaire, les successions mobilières en ligne directe

n'étaient pas assujetties à l'impôt de succession. Cette exception, qu'aucun principe ne justifiait en droit, et qui n'était motivée que par une raison historique (l'exemption du centième denier accordée aux biens meubles), n'a pas été admise. Mais ce sont les nécessités budgétaires de l'époque seules qui décidèrent le législateur à soumettre les biens meubles à l'impôt. Duchâtel, dans son rapport supplémentaire, ne cache pas que telle fut la raison qui détermina la commission « à user d'une ressource qui, » dit-il, est loin de répugner à la justice, quoiqu'elle » paraisse rigoureuse au premier aspect. »

Par contre, les rentes sur l'Etat jouirent longtemps du privilège d'échapper à tout droit de mutation par décès. L'article 70, § 3, de la loi du 22 frimaire an VII déclarait, en effet, que « les inscriptions sur le Grand-Livre de la » dette publique, leurs transferts et mutations, les quit- » tances des intérêts qui en sont payés et tous les effets » de la dette publique inscrits ou à inscrire définitive- » ment sont exempts de la formalité de l'enregistrement. » Mais, depuis, l'article 7 de la loi du 18 mai 1850 les a soumis à la loi commune. Cet article ordonne, en effet, que « les mutations par décès et les transmissions entre » vifs, à titre gratuit, d'inscriptions sur le Grand-Livre de » la dette publique, seront soumises aux droits établis » pour les successions ou donations. »

Aujourd'hui, toutes les valeurs françaises, mobilières ou immobilières, corporelles ou incorporelles, sont passibles du droit de mutation par décès, quels que soient la nationalité et le domicile de l'auteur de la succession et de ses héritiers.

La situation des biens incorporels se détermine par la nationalité du débiteur. (Avis C. d'Etat, 11 février 1829.)

Quant aux valeurs mobilières étrangères, transmises

par décès et dépendant de successions ouvertes en France, la loi de frimaire les exemptait du droit de mutation par décès. Mais, depuis, l'article 7 de la loi du 18 mai 1850 a étendu l'impôt « aux mutations par décès de fonds publics » étrangers, dépendant d'une succession régie par la loi » française. »

L'article 11 de la loi du 13 mai 1863 a étendu « les dis- » positions de l'article 7 de la loi du 18 mai 1850 aux obli- » gations des compagnies ou sociétés d'industrie ou de » finances étrangères. »

Enfin, l'article 3 de la loi du 23 août 1871 a rendu ces dispositions applicables « aux créances, parts d'inté- » rêts, obligations des villes, établissements publics et » généralement à toutes les valeurs mobilières étrangères, » de quelque nature qu'elles soient », et l'article 4 de la même loi, a assujetti aux droits de mutation par décès « toutes les valeurs mobilières étrangères... dépendant » de la succession d'un étranger domicilié en France, » avec ou sans autorisation. »

Quant aux biens corporels, mobiliers ou immobiliers, situés à l'étranger, ils échappent toujours au payement de l'impôt en France, ce qui est d'ailleurs absolument légitime et inévitable.

Les droits de mutation par décès doivent être perçus, non seulement sur les biens qui appartenaient en pleine propriété au *de cujus*, mais encore sur ceux dont il avait seulement la jouissance, l'usufruit, pourvu, bien entendu, que ce droit d'usufruit ou de jouissance ne soit pas éteint par le fait même du décès, auquel cas il ne saurait évidemment faire l'objet d'une transmission, fait initial de l'exigibilité de l'impôt.

Les créances éteintes par confusion à la mort du *de cujus* doivent elles-mêmes supporter l'impôt, car la confusion

implique que le débiteur est devenu son propre créancier, grâce à son titre d'héritier ; la transmission est donc ici évidente.

De même, une créance qui n'est éteinte par compensation qu'après le décès est passible du droit de transmission. C'est le cas, notamment, lorsque le testateur a fait un legs au profit de son créancier, en stipulant que la créance n'existera plus : le montant du legs est passible de l'impôt de mutation par décès sans déduction à raison de la créance éteinte, par application du principe de la non distraction des charges, qui sera exposé plus loin.

Enfin, les biens même qui n'ont jamais appartenu au défunt et qui entrent dans l'hérédité précisément par suite de sa mort, tels, par exemple, que les sommes dues à la succession par une Compagnie d'assurances sur la vie, sont également soumis au droit de mutation par décès (article 6 de la loi du 21 juin 1875).

En résumé, le droit proportionnel de mutation par décès atteint :

1° Tous les immeubles et toutes les valeurs mobilières corporelles (numéraire, meubles meublants, etc.) situés en France et transmis par décès, que celui-ci ait eu lieu en France où à l'étranger et quelle que fût la nationalité du *de cujus ;*

2° Toutes les valeurs immobilières incorporelles françaises ou étrangères dépendant de la succession d'un Français décédé en France ou même d'un Français décédé à l'étranger, s'il n'y avait qu'une simple résidence de fait et avait conservé son domicile en France, ou encore d'un étranger domicilié et décédé en France ;

3° Toutes les valeurs mobilières incorporelles ayant leur assiette légale en France (ex.: créances souscrites en France et hypothéquées sur des immeubles français,

actions de sociétés françaises, bénéfices d'assurances sur la vie contractées à des Compagnies françaises, etc.) et dépendant soit de la succession d'un Français domicilié et décédé à l'étranger, soit de la succession d'un étranger également domicilié et décédé hors de France.

V. — Dispositions diverses applicables a l'impôt sur les successions

L'article 5 de la loi du 22 frimaire an VII, applicable aux droits de succession comme à tous les autres droits d'enregistrement, dispose qu'il n'y a « point de fraction de » centime dans la liquidation du droit proportionnel » et que « lorsqu'une fraction de somme ne produit pas un » centime de droit, le centime est perçu au profit de la » République ».

La loi du 27 ventôse an IX ajoute que « la perception » du droit proportionnel suivra les sommes et valeurs de » vingt en vingt francs, exclusivement et sans fraction » (article 2), et qu' « il ne pourra être perçu moins de vingt- » cinq centimes pour l'enregistrement des actes et muta- » tions dont les sommes et valeurs ne produiraient » pas vingt-cinq centimes de droit proportionnel ». (article 3).

Ces dispositions sont suffisamment claires d'elles-mêmes pour se passer de commentaire. Elles n'ont d'ailleurs d'importance qu'au point de vue pratique, pour faciliter la perception de l'impôt et ne soulèvent aucune question de principe.

Enfin, l'article 12 de la loi de frimaire dispose que « la mutation d'un immeuble en propriété ou en usufruit » sera suffisamment établie, pour la demande du droit

» d'enregistrement et la poursuite du payement contre le » nouveau propriétaire, soit par l'inscription de son nom » au rôle de la contribution foncière, et des paiements » faits par lui, d'après ce rôle, soit par des baux par lui » passés, ou enfin par des transactions ou autres actes » constatant sa propriété ou son usufruit ».

Outre les présomptions énumérées par l'article 12, et qui sont spéciales aux transmissions immobilières, l'Administration peut encore invoquer, ainsi qu'on le verra plus loin, pour démontrer l'existence d'une transmission par décès de biens meubles ou immeubles tous les modes de preuve du droit commun à l'exception de la preuve testimoniale et du serment, qui ne sont pas admis en pareille matière.

CHAPITRE II

DES VALEURS SUR LESQUELLES LE DROIT PROPORTIONNEL EST ASSIS ET DE L'EXPERTISE

(Titre II de la Loi du 22 frimaire an VII)

I. — Des valeurs sur lesquelles le droit proportionnel est assis

L'article 4 de la loi de frimaire se termine par ces mots : « Il (le droit proportionnel) est assis sur les valeurs.» Reste à indiquer comment sont déterminées ces valeurs.

C'est le titre II de la loi qui donne la solution de cette question.

Le mode d'évaluation diffère selon que les biens sont meubles ou immeubles. L'article 14 traite des valeurs mobilières et l'article 15 des valeurs immobilières.

A. *Valeurs mobilières.* — « La valeur de la propriété, » dit l'article 14, de l'usufruit ou de la jouissance des » meubles est déterminée, pour la liquidation et le paie- » ment du droit proportionnel, ainsi qu'il suit, savoir : » pour les créances à terme, leurs cessions et transports » et autres actes obligatoires, par le capital exprimé dans » l'acte et qui en fait l'objet. »

Cette règle n'admet pas d'exception. Les héritiers ne peuvent donc évaluer une créance au-dessous de sa valeur nominale. Ils ne peuvent non plus la déclarer pour mémoire si son recouvrement est douteux. Si la loi était rigoureusement appliquée dans sa lettre, ils seraient même tenus d'acquitter le droit proportionnel sur les créances d'un recouvrement désespéré, mais, grâce à une tolérance consacrée par une décision du ministre des finances en 1806, il leur est permis, pour éviter le paiement de l'impôt, d'énumérer dans leur déclaration les créances irrecouvrables de la succession, en déclarant qu'ils y renoncent.

L'article 14 de la loi de frimaire ajoute que la valeur des autres biens meubles est déterminée, « pour les » transmissions.... qui s'opèrent par décès, par la déclaration estimative des parties, sans distraction des » charges ».

Cette règle ne va pas sans de nombreuses exceptions introduites par les lois postérieures.

En ce qui concerne les fonds d'Etats et les actions et obligations françaises et étrangères, leur valeur est déterminée, non par la déclaration estimative des parties, mais par le cours moyen de la Bourse au jour de la transmission, c'est-à-dire au jour du décès. (L. 18 mai 1850, art. 7 ; L. 13 mai 1863, article 11 ; L. 23 août 1871, art. 3 et 4.)

Il va sans dire que si les valeurs transmises ne sont pas cotées en Bourse, la règle générale de l'article 14 reprend son empire et c'est la déclaration estimative des parties qui sert alors de base à la perception du droit proportionnel.

En ce qui concerne les meubles par nature, la loi du 21 juin 1875 (art. 3) décide que leur valeur « est déter-

» minée pour la liquidation et le paiement du droit de » mutation par décès :

» 1° Par l'estimation contenue dans les inventaires ou » autres actes passés dans les deux années du décès ;

» 2° Par le prix exprimé dans les actes de vente, lors- » que cette vente a lieu publiquement et dans les deux » années du décès ;

» Cette disposition s'applique aux objets inventoriés » et estimés conformément au paragraphe premier et » dont l'évaluation serait inférieure au prix de vente ;

» 3° Enfin, à défaut d'inventaires, d'actes ou de ventes, » par la déclaration faite conformément au paragraphe 8 » de l'article 14 de la loi de frimaire an VII. »

Pour les rentes sur particuliers, la Cour de cassation a adopté le mode d'évaluation en vigueur pour les créations de rentes ou pensions à titre onéreux. Leur valeur est donc déterminée :

1° Pour les rentes perpétuelles ou viagères et les pensions, par le capital constitué ou aliéné ;

2° S'il s'agit de rentes créées sans expression de capital, par un capital formé de vingt fois la rente perpétuelle et de dix fois la rente viagère ou la pension. (L. 22 frimaire an VII, art. 14, n^os^ 6 et 9).

Enfin, le paragraphe 11 de l'article 14 de la loi de frimaire déclare que « l'usufruit transmis à titre gratuit » s'évalue à la moitié de la valeur entière de l'objet. »

En résumé, la valeur est déterminée :

1° Pour les créances, par le capital exprimé dans l'acte qui leur a donné naissance ;

2° Pour les valeurs cotées en Bourse, par leurs cours moyen au jour du décès ;

3° Pour les meubles par nature vendus publiquement dans les deux ans du décès, par leur prix de vente ;

4° Pour les meubles par nature inventoriés dans les deux ans du décès, par l'estimation qui leur est attribuée dans l'inventaire ;

5° Pour les meubles par nature inventoriés et vendus publiquement dans les deux ans du décès, par leur prix de vente s'il est supérieur à l'évaluation de l'inventaire ;

6° Pour les rentes perpétuelles sur particuliers, par le capital constitué, et, à défaut, par le capital au denier vingt de la rente ;

7° Pour les rentes viagères sur particuliers, par le capital aliéné, et, à défaut, par le capital au denier dix de la rente ;

8° Dans tous les autres cas, par l'évaluation des parties.

Telles sont les règles suivant lesquelles se détermine la valeur des biens meubles en pleine propriété et en nue propriété. Quant aux transmissions d'usufruits mobiliers, les mêmes règles leur sont applicables, en tenant compte, toutefois, que leur valeur est seulement la moitié de celle de la pleine propriété.

B. *Valeurs immobilières.* — « La valeur de la pro-» priété, de l'usufruit et de la jouissance des immeubles » est déterminée, dit l'article 15 de la loi de frimaire an » VII, pour la liquidation et le paiement du droit pro-» portionnel, ainsi qu'il suit :

» Pour les transmissions de propriété qui s'effectuent » par décès, par l'évaluation qui sera faite et portée à vingt » fois le produit des biens ou le prix des baux courants, » sans distractions des charges.

» Il ne sera rien dû pour la réunion de l'usufruit à la » propriété, lorsque le droit d'enregistrement aura été » acquitté sur la valeur entière de la propriété.

« Pour les transmissions d'usufruit seulement par

» décès, par l'évaluation qui en sera portée à dix fois le » produit des biens ou le prix des baux courants, aussi » sans distraction des charges.

« Lorsque l'usufruitier qui aura acquitté le droit pour » son usufruit acquerra la nue propriété, il payera le droit » sur sa valeur, sans qu'il y ait lieu de joindre celle de » l'usufruit ».

L'article 2 de la loi du 21 juin 1875 a apporté à ces dispositions la modification suivante :

« Dans tous les cas où, conformément à l'article 15 de » la loi du 22 frimaire an VII, le revenu doit être multiplié » par 20 et par 10, il sera à l'avenir multiplié par 25 et » par 12 1/2. Cette disposition ne s'appliquera qu'aux » immeubles ruraux ».

Les immeubles ruraux sont les propriétés non bâties affectées à la culture et les bâtiments qui servent à un usage agricole. Au contraire, les immeubles urbains sont ceux affectés à l'habitation ou à un usage industriel ou commercial. Au reste, la distinction est assez délicate et il n'est pas toujours facile de la faire, dans la pratique.

En résumé, la valeur des immeubles est déterminée :

1° Pour les immeubles urbains loués, par un capital formé de 20 fois le prix de la location annuelle (principal et charges) ;

2° Pour les immeubles ruraux affermés, par un capital formé de 25 fois le même prix ;

3° Pour les immeubles urbains non loués, par un capital formé de 20 fois le revenu annuel, tel qu'il est déclaré par les redevables ;

4° Pour les immeubles ruraux non affermés, par un capital formé de 25 fois le même revenu ;

5° Pour les usufruits de biens urbains, par la capitali-

sation au denier 10 du revenu, déterminé soit par le prix de location, s'il s'agit d'un immeuble loué, soit par la déclaration des parties, s'il s'agit d'un immeuble non loué ;

6° Pour les usufruits de biens ruraux, au moyen de la capitalisation par 12 1/2 du revenu, déterminé comme ci-dessus.

Il est bon de noter que ces dispositions s'appliquent à tous les immeubles, et, par conséquent, non seulement aux immeubles par nature, mais encore aux immeubles par destination (qu'il n'est d'ailleurs pas nécessaire de déclarer pour un revenu particulier, leur produit annuel étant compris dans le revenu de l'immeuble auquel ils sont affectés), et même aux immeubles par détermination de la loi. Ainsi les actions immobilisées de la Banque de France, par exemple, doivent être évaluées d'après leur revenu au denier vingt, bien qu'elles soient cotées en capital à la Bourse.

II. — Du principe de la non distraction des charges

Qu'il s'agisse de biens meubles ou immeubles, les articles 14 et 15 de la loi de frimaire ont soin d'ajouter que le droit proportionnel doit être perçu « sans distraction des charges ». C'est assurément la disposition la plus critiquée, et à juste raison, de la loi fondamentale de l'enregistrement.

Le législateur, suivant en cela les errements de l'ancien régime, a reculé devant la déduction du passif. Il a craint que cette déduction n'entraînât des fraudes nombreuses, et, plutôt que de chercher les moyens de les empêcher, il

a préféré y couper court en établissant la perception de l'impôt sur la valeur brute des successions. C'est là évidemment un abus, et il est vraisemblable qu'avant longtemps il aura disparu de nos lois.

« Ce principe de la non distraction des charges, dit » M. Demante (*Principes de l'Enregistrement,* V^e^ 2, » n° 571), contrarie les notions les plus élémentaires de » l'équité, car, dans la répartition de l'impôt entre les » contribuables, il frappe les plus obérés de la contribu- » tion la plus lourde.

« Jadis, il y avait une sorte de compensation entre » l'immunité des meubles et l'obligation de payer l'impôt » sur les immeubles sans distraction des charges. » Aujourd'hui, au contraire, les meubles sont assujettis » à l'impôt ; même, depuis le 18 mai 1850, ils subissent » le même tarif que les immeubles ; cependant, le prin- » cipe de la non distraction des charges a subsisté ; il » résulte de là qu'une même valeur, un même sac d'écus, » par exemple, peut supporter l'impôt dans deux succes- » sions : dans celle du prêteur, à cause de sa créance ; » dans celle de l'emprunteur, à cause de la propriété des » écus ! En conservant le principe ancien, le législateur » moderne en a donc singulièrement augmenté la » rigueur ».

On ne saurait mieux faire voir l'injustice du principe admis par la loi de frimaire. Aussi l'éminent professeur conclut-il fort justement en déclarant « que ce principe » est unanimement condamné par tous ceux qui veulent » donner à la perception une base rationnelle ».

Quoi qu'il en soit, à l'heure actuelle, alors que la déduction des dettes est à peu près universellement admise dans les lois étrangères, la France en est encore au principe de la non distraction des charges.

« La dénomination de « charges », dit M. Maguéro » (*Traité Alphabétique,* v° *Succession*, n° 495), s'étend à » tous les droits et actions qui, ayant pour gage le patri- » moine du défunt, ne font pas obstacle à la transmission » entière de ce patrimoine sur la tête des héritiers ». Dès lors, l'usufruit, qui constitue une valeur nouvelle soumise à des règles particulières, n'est pas une charge.

Par le mot « charge », il faut entendre toute dette, toute obligation, dont la succession est tenue envers les tiers. Ainsi, par exemple, si une maison, transmise par décès, est grevée d'une hypothèque, celle-ci est une charge, et, par conséquent, ne doit pas être déduite de la valeur de l'immeuble : le droit proportionnel doit donc être acquitté sur la valeur brute de l'immeuble, absolument comme s'il passait aux successibles franc et quitte de toute dette.

De même, si un propriétaire décède sans avoir payé le prix d'une terre qu'il vient d'acheter, ses successeurs n'en sont pas moins tenus de payer le droit de mutation sur la totalité de l'immeuble et, d'autre part, il ne peuvent rien retrancher aux valeurs, telles qu'argent comptant, livrets de Caisse d'épargne, titres de rente, etc., que le défunt possédait et qu'il destinait à acquitter son prix d'achat.

Bien plus, la Cour de cassation n'a pas craint de décider que le cautionnement d'un comptable fait partie de sa succession et doit supporter le droit de transmission, alors même qu'il a été fourni par un bailleur de fonds et que, par suite, il n'a jamais appartenu, en réalité, au défunt.

Les sommes déposées chez un particulier, un banquier, par exemple, ne doivent pas non plus être distraites de l'actif de sa succession.

Il est extrêmement difficile de limiter doctrinalement le principe de la non distraction des charges et il est impossible, dans un travail d'ensemble, d'indiquer toutes les exceptions à ce principe qui ont été admises par la jurisprudence. On est donc réduit à en énumérer seulement quelques-unes.

La Cour de cassation a jugé qu'il y a lieu de retrancher de l'actif successoral :

« 1° Le passif social grevant une part d'intérêt dans » une société, de sorte que l'actif net du défunt dans la » societé fût seul soumis au droit (3 mars 1829) ;

» 2° Les sommes touchées par le défunt en qualité » d'usufruitier (22 août 1859 et 28 février 1865) ;

» 3° Les sommes dont le *de cujus* avait fait la donation » entre-vifs et qui n'étaient pas encore payées au moment » de son décès (30 juillet 1862) ;

» 4° Celles léguées à titre particulier et non payées au » décès du légataire universel (8 décembre 1858 et » 25 juin 1862) » (M. Cordelet, *Rapport au Sénat sur le projet de réforme des successions*, du 9 juillet 1896).

Il faut ajouter à cette énumération « les servitudes « passives, qualités négatives des fonds, qui diminuent » de toute leur valeur la consistance du fonds servant » (Demante, *Principes de l'enregistrement*, V° 2, page 406).

Il a été également reconnu que les sommes déposées chez un officier public ne font pas partie de sa succession et doivent être déduites de la masse passible du droit de mutation.

Il va sans dire aussi que, dans le cas où le défunt était dépositaire ou créancier gagiste d'un corps certain, ou encore possesseur d'un immeuble à titre de créancier antichrésiste, ni l'objet mobilier constitué en gage ou déposé, ni l'immeuble livré ne font partie de sa succession.

Il est non moins évident que, « lorsqu'on retrouve » entre les mains d'un mandataire ou d'un comptable » décédé les deniers ou les valeurs confiés à sa gestion, » il n'est dû aucun droit de mutation sur ces valeurs, » puisqu'elles ne passent pas aux héritiers du comptable » et sont reprises directement par le mandant. » (Garnier, *Rép. gén.*, v° *Succession,* n° 1244).

Relativement aux reprises des époux, il faut distinguer : « En cas de communauté, l'époux survivant prélève ses » reprises à titre de copropriétaire, par une opération » préliminaire au partage. Il s'ensuit que les objets » attribués au survivant pour ses reprises ne sont pas » dans le patrimoine de l'époux prédécédé.

» Sous tous les autres régimes, et aussi bien quand la » communauté a été répudiée par la femme ou ses héri- » tiers, les reprises du survivant constituent une pure » créance contre la succession du prédécédé, et cette » créance rentre dans la catégorie générale des charges « dont il n'est pas fait distraction. » (Demante, *Principes de l'enregistrement*, V^e^ 2, n° 695).

III. — De la nue propriété et de l'usufruit

Les articles 14 et 15 de la loi de frimaire, on l'a vu, déclarent que l'usufruit, tant sur les meubles que sur les immeubles, doit être évalué à la moitié de la valeur entière.

La logique voudrait que lorsqu'une propriété est scindée et partagée entre un nu propriétaire et un usufruitier, chacun de ces deux démembrements ne soit imposé que sur sa valeur propre.

Tel n'est pas le système que le législateur a adopté.

Indépendamment du droit à la charge de l'usufruitier sur la moitié de la valeur des biens dont l'usufruit lui est transmis, le nu propriétaire est tenu d'acquitter l'impôt sur la valeur entière, si bien qu'en définitive, le Trésor perçoit un droit et demi.

C'est évidemment une injustice : tout le monde le reconnaît et tout fait présumer qu'elle disparaîtra bientôt, en même temps que le fameux principe de la non-distraction des charges.

Lors de la réunion de l'usufruit à la nue propriété, il n'est dû aucun droit proportionnel, à la condition que ce droit ait été acquitté sur la valeur entière de la propriété au moment du démembrement (art. 15, n° 7 de la loi du 22 frimaire an VII).

Si, au contraire, l'usufruitier réunit à son usufruit la nue propriété, le droit de transmission est exigible, mais seulement sur la valeur réelle de la nue propriété, sans y ajouter celle de l'usufruit (art. 15, n° 8 de la loi du 22 frimaire an VII).

Encore faut-il remarquer que l'Administration prétendait d'abord appliquer en tout état de cause le tarif de la pleine propriété, même si le nu-propriétaire décédait avant la réunion de l'usufruit; mais la Cour de cassation, par deux arrêts des 2 avril 1845 et 27 décembre 1847, a rejeté cette prétention. Il est donc acquis, aujourd'hui, que, lorsqu'une première fois le droit proportionnel a été perçu, lors de la transmission par décès de la nue propriété, sur la valeur entière de l'immeuble, le droit n'est plus dû pour les transmissions qui peuvent se produire par la suite, pendant le démembrement, que sur la moitié de cette valeur.

Enfin, il est bon de remarquer que la règle générale suivant laquelle l'usufruit est évalué à la moitié de la

pleine propriété souffre une exception. Lorsque, en effet, la durée de l'usufruit transmis par décès est inférieure à dix ans et que cet usufruit porte sur un immeuble, le revenu de cet immeuble doit être multiplié seulement par le nombre d'années pour lequel l'usufruit a été constitué.

IV. — De l'expertise

Le titre II de la loi de frimaire, *in fine*, traite de l'expertise.

L'article 19 décide qu'il y aura lieu « à requérir l'exper-» tise des revenus des immeubles transmis en propriété » ou en usufruit à tout autre titre qu'à titre onéreux, lors-» que l'insuffisance dans l'évaluation ne pourra être éta-» blie par des actes qui puissent faire connaître le véri-» table revenu des biens (par exemple, des baux cou-» rants). »

L'article 18 détermine la forme de l'expertise.

« La demande en expertise, dit-il, sera faite au tribu-» nal de l'arrondissement dans l'étendue duquel les biens » sont situés, par une pétition portant nomination de » l'expert de la Nation.— L'expertise sera ordonnée dans » la décade de la demande. — En cas de refus de la partie » de nommer son expert, sur la sommation qui lui aura » été faite d'y satisfaire dans les trois jours, il lui en » sera nommé un d'office par le tribunal. — Les experts, » en cas de partage, appelleront un tiers expert ; s'ils » ne peuvent en convenir, le juge de paix du canton de » la situation des biens y pourvoira. — Le procès-verbal » d'expertise sera rapporté, au plus tard, dans le mois » qui suivra la remise qui aura été faite aux experts de » l'ordonnance du tribunal ou dans le mois après l'appel » d'un tiers expert ».

Le délai pour faire constater par voie d'expertise une fausse évaluation du revenu de biens transmis par décès est de deux ans (L. 22 frim., an VII, article 61, n° 1).

« Lorsque les immeubles à expertiser sont dans le » ressort de plusieurs tribunaux, la demande en exper- » tise est portée au tribunal de première instance dans » le ressort duquel se trouve le chef-lieu de l'exploitation » ou, à défaut de chef-lieu, la partie des biens qui présente » le plus grand revenu, d'après la matrice du rôle. » (L. 15 nov. 1808, art. 1).

L'expertise n'est autorisée que pour fixer le revenu des immeubles. L'Administration ne pourrait donc pas la réclamer en matière d'insuffisance portant sur des biens meubles.

Dans tous les cas où l'expertise fait ressortir une insuffisance quelconque du revenu déclaré, les héritiers ou légataires sont tenus d'acquitter le droit proportionnel sur le supplément d'estimation, de payer un droit en sus à titre de pénalité et de supporter tous les frais de l'expertise (L. 22 frim., an VII, article 18, et L. 27 ventôse an IX, art. 5).

La loi du 23 août 1871 a simplifié la procédure de l'expertise quand la valeur déclarée n'excède pas deux mille francs ; elle décide que, dans ce cas, « l'expertise est faite » par un seul expert nommé par toutes les parties, ou, » en cas de désaccord, par le président du tribunal et sur » simple requête. » (Art. 15.)

CHAPITRE III

DES DÉLAIS POUR L'ENREGISTREMENT DES DÉCLARATIONS DE SUCCESSIONS

(Titre III de la loi du 22 frim. an VII)

L'article 24 de la loi de frimaire indique les délais dans lesquels « les héritiers, légataires et donataires au-» ront à passer la déclaration des biens à eux échus ou » transmis par décès. » Ces délais sont, savoir : « de six » mois à compter du jour du décès lorsque celui dont on » recueille la succession est décédé en France ; — de » huit mois, s'il est décédé dans toute autre partie de » l'Europe ; — d'une année, s'il est mort en Amérique, et » de deux années, si c'est en Afrique (Algérie comprise) » ou en Asie. — Le délai de six mois ne courra que du » jour de la mise en possession pour la succession d'un » absent, celle d'un condamné si ses biens sont séques-» trés, celle qui aurait été séquestrée pour toute autre » cause, celle d'un défenseur de la patrie s'il est mort en » activité de service hors de son département, ou enfin » celle qui serait recueillie par indivis avec la Nation.

» Si, avant les derniers six mois des délais fixés pour » les déclarations de successions de personnes décédées » hors de France, les héritiers prennent possession des » biens, il ne restera d'autre délai à courir pour passer

» déclaration que celui de six mois à compter du jour » de la prise de possession ».

Quelques explications sont nécessaires.

D'abord, par les mots « défenseurs de la patrie », la loi entend les militaires et les marins en activité de service. Il va sans dire que, si leur mort a pu être constatée par les moyens ordinaires et que « la connaissance légale » et officielle du décès a pu être acquise par l'inscription » du décès sur les registres de l'état civil, c'est cette » date qui sert de point de départ pour le délai de déclaration. » (*J. de l'Enregistrement,* n° 16.604).

Pour ce qui est des successions « recueillies par indivis avec la Nation», ces mots font allusion aux lois sur les émigrés, aujourd'hui abrogées.

« Toutefois, dit M. Demante, il peut arriver accidentellement qu'une personne n'ayant aucun parent laisse » un légataire de quotité. En ce cas, la succession est » recueillie par indivis avec l'Etat » (*Principes de l'Enregistrement,* vol. 2, n° 782), et les règles établies par l'article 24 trouvent leur application.

L'article 25 est le complément naturel de l'article 24. Il est ainsi conçu : « Dans les délais fixés par les articles précédents pour l'enregistrement des actes et des » déclarations, le jour de la date de l'acte ou celui de » l'ouverture de la succession ne sera point compté.

» Si le dernier jour de délai se trouve être un décadi ou un jour de fête nationale, ou s'il tombe dans » les jours complémentaires, ces jours-là ne seront point » comptés non plus ».

Les décadis et les jours complémentaires ayant disparu, par suite du rétablissement du calendrier grégorien, à partir du 1er janvier 1806, les jours qui ne doivent pas être comptés dans les délais sont maintenant les

dimanches (qui ont remplacé les décadis), (décret du 18 germinal an X), les jours où l'on célèbre l'Ascension, l'Assomption, la Toussaint et la Noël (arrêté des Consuls du 29 germinal an X), le 1er janvier (avis C. d'Etat du 13 mars 1810), le 14 juillet, date annuelle de la fête nationale (L. 6 juillet 1880), et les lundis de Pâques et de la Pentecôte (loi du 8 mars 1886).

Les délais se comptent par mois et non par jours. « Ainsi, lorsque le décès est arrivé le 28 février, le délai de six mois expire le 31 août suivant » (Maguéro, *Traité alphabétique,* v° *Succession,* n° 63).

L'article 40 de la loi du 28 avril 1816 a précisé, quant aux successions des absents, le point de départ du délai. Il prescrit aux héritiers de passer « la déclaration à » laquelle ils seraient tenus s'ils étaient appelés par l'effet » de la mort, et d'acquitter les droits sur la valeur entière » des biens ou droits qu'ils recueillent, dans les six mois » de l'envoi en possession provisoire ».

Lorsque, par suite de difficultés de toute nature, les héritiers sont dans l'impossibilité soit de déterminer l'actif à déclarer, soit d'acquitter les droits exigibles, l'Administration peut leur accorder des délais complémentaires. Mais il est bon de noter que l'Administration seule a ce droit à titre gracieux, et que les tribunaux outrepasseraient leurs pouvoirs en accordant un délai complémentaire quelconque (Cass., 18 août 1884).

Pour les héritiers irréguliers, sauf l'Etat (qui, bien que successeur irrégulier, n'a jamais, on l'a vu, à se faire à lui-même une déclaration de succession), le délai ne commence à courir que du jour de l'envoi en possession ou du jour de la prise de possession, si, en fait, elle a lieu avant l'envoi en possession.

Les prescriptions de la loi de frimaire quant aux

délais doivent être entendues dans un sens libéral. Ainsi, pour les legs faits à des communes et à des établissements publics, l'autorisation de l'Administration supérieure étant indispensable pour qu'ils puissent accepter la libéralité, le délai ne court que du jour de la notification de cette autorisation.

De même, pour les héritiers subséquents appelés à la succession par la renonciation d'un héritier qui venait avant eux, le délai de déclaration commence à courir seulement du jour de la renonciation.

Pour les legs soumis à une condition suspensive, le délai part de la réalisation de la condition.

Enfin, pour les biens qui rentrent dans l'hérédité postérieurement au décès, c'est le jour où les héritiers les ont recouvrés qui sert de point de départ au délai (Cass., 24 août 1811 et 26 avril 1870, *Inst. générale,* n° 2105-1).

CHAPITRE IV

DES BUREAUX OU DOIVENT ÊTRE FAITES LES DÉCLARATIONS DE SUCCESSIONS

(Titre IV de la loi du 22 frimaire an VII)

I. — Des bureaux ou les déclarations doivent être passées

« Les mutations de propriété ou d'usufruit par décès, » dit l'article 27 de la loi de frimaire, seront enregistrées » au bureau de la situation des biens. — Les héritiers, » donataires ou légataires, leurs tuteurs ou curateurs, » seront tenus d'en passer déclaration détaillée et de la » signer sur le registre. — S'il s'agit d'une mutation, au » même titre, de biens meubles la déclaration en sera » faite au bureau dans l'arrondissement duquel ils se » seront trouvés au décès de l'auteur de la succession. — » Les rentes et les autres biens meubles sans assiette » déterminée lors du décès seront déclarés au bureau du » domicile du décédé ».

La loi prescrit donc :

1° De déclarer les immeubles au bureau dans la circonscription duquel ils se trouvent ;

2° De déclarer les biens meubles ayant une assiette déterminée, tels, par exemple, que les meubles corporels

et le numéraire, au bureau dans le ressort duquel ils se trouvaient à l'instant de l'ouverture de succession ;

3° De déclarer tous les autres biens meubles qui n'ont pas d'assiette déterminée (tels que les créances, titres de rentes, actions et obligations des sociétés, billets de banque, etc.), au bureau du domicile du défunt.

Les rentes et actions immobilisées sont soumises aux règles qui régissent les immeubles. Elles sont réputées situées au siège social de leur administration. Par exemple, si une action immobilisée de la Banque de France est transmise par décès, la déclaration de cette valeur et le paiement des droits devront être effectués à Paris, au bureau de l'arrondissement du siège social de la Banque de France. De même, s'il s'agit d'un titre de rente sur l'Etat français, immobilisé, ce sera le bureau de l'arrondissement du siège du Trésor public, à Paris, qui devra recevoir la déclaration.

Les biens incorporels français dépendant des successions de personnes n'ayant pas de domicile en France doivent être déclarés au bureau du domicile du débiteur. S'il s'agit, par exemple, d'actions ou d'obligations des chemins de fer P.-L.-M., on les déclarera à Paris, au bureau du siège de la Compagnie.

L'*Instruction générale* n° 2003, § 3, déclare formellement en effet, que « de la circonstance que la succession s'est » ouverte hors de France, il faut conclure que les rentes » et les autres biens meubles sans assiette déterminée » doivent être déclarés au bureau de l'Enregistrement » dans l'arrondissement duquel se trouve le débiteur des » valeurs mobilières, » car c'est là qu'est située la chose transmise et que le créancier doit venir exercer ses droits.

Les dispositions de la loi de frimaire, quant aux bu-

reaux où les mutations par décès doivent être enregistrées sont impératives. Si donc une déclaration de succession a été faite à un bureau autre que celui déterminé par l'article 27, elle est nulle et non avenue, sauf restitution aux parties des droits qu'elles auraient acquittés.

Il s'ensuit que l'Administration peut exiger une nouvelle déclaration au bureau compétent et même, si les délais utiles sont expirés, qu'elle est fondée à réclamer la pénalité du demi-droit en sus, absolument comme si aucune déclaration n'avait été souscrite.

De même, au point de vue de la prescription, c'est celle de dix ans « qui est seule applicable aux droits exigibles » sur des biens non compris dans une déclaration sous- » crite à un bureau incompétent et sur ceux compris » dans cette déclaration. » (Maguéro, *Traité alphabétique*, v° *Succession*, n° 60.)

Il est donc de la plus grande importance, pour les redevables, de se conformer strictements aux dispositions de l'article 27 de la loi de frimaire.

II. — De la forme des déclarations

Jusque dans ces derniers temps, les déclarations de successions étaient transcrites sur un registre spécial par le Receveur de l'Enregistrement et signées par « les » héritiers, donataires ou légataires, leurs tuteurs ou » curateurs. » (Art. 27, L. 22 frim. an VII.)

La loi du 6 décembre 1897, article 11, prescrit que, désormais « les déclarations de mutations par décès » seront établies sur des formules imprimées, fournies » gratuitement par l'Administration. »

La même disposition législative décide qu'elles « seront

» signées par les héritiers, donataires ou légataires, leurs » tuteurs ou curateurs, » et qu'« elles seront écrites par » le Receveur si les parties le requièrent. »

Au point de vue des immeubles compris dans les déclarations, l'instruction générale n° 443 prescrit aux Receveurs d'exiger « le détail, article par article, des biens, » par nature, consistance et situation, » sauf lorsque ces biens font l'objet d'un bail enregistré ou d'une location verbale dûment déclarée, auquel cas l'instruction générale n° 2508-5 autorise les déclarants à faire seulement une désignation sommaire, accompagnée du nom du fermier, du prix de location, en principal et charges, et de la contenance totale. La Cour de cassation d'autre part, a décidé que, lorsqu'il s'agit d'une métairie composée de terres sous labours, prés, bois, vignes, etc., la désignation en bloc, par corps de ferme, est suffisante, (arrêt du 14 mars 1814).

Pour ce qui est des biens meubles recueillis par succession, l'article 27 de la loi de frimaire ordonne que « les héritiers, légataires ou donataires rapporteront, à » l'appui de leur déclaration, un inventaire ou état esti- » matif, article par article, par eux certifié, s'il n'a pas » été fait par un officier public ; cet inventaire sera » déposé et annexé à la déclaration. »

Il résulte de cette disposition que, si un inventaire a été dressé par un officier public, les redevables peuvent se borner à indiquer dans leur déclaration, la date de cet inventaire et le montant de son estimation. Si, au contraire, il n'y a pas d'inventaire authentique, ils sont tenus de déposer au bureau de l'Enregistrement, en même temps que leur déclaration, un état estimatif, article par article, de tous les biens meubles dépendant de l'hérédité.

Cette prescription ne saurait être éludée et l'état ne pourrait être remplacé par une énumération orale. Néanmoins, lorsque les successibles ne savent pas signer, l'*instruction générale* n° 1400 les autorise à détailler verbalement les meubles dont ils héritent au Receveur qui reproduit leurs indications dans la déclaration qu'il rédige et signe en leur nom.

III. — De la liquidation des droits

Les redevables fournissent les éléments de la déclaration de succession, mais c'est à l'agent de l'Administration seul qu'incombe le soin de liquider les droit exigibles et les parties sont tenues de les acquitter immédiatement, sauf à se pourvoir en restitution si la perception leur paraît exagérée.

D'une façon générale, la liquidation doit être établie d'après les bases légales, notamment en ce qui concerne la quotité disponible et les réserves.

Cependant, le Receveur n'a pas qualité pour réduire d'office à la quotité disponible les libéralités faites par le défunt, attendu que, si excessives qu'elles soient, elles peuvent être volontairement acceptées et exécutées par les héritiers, ce qui justifie suffisamment la perception des droits qu'elles rendent exigibles. Mais si, au contraire, les parties expriment la volonté de ramener les dispositions testamentaires à la quotité disponible, le Receveur est tenu d'établir la perception conformément aux dispositions de la loi civile.

IV. — Des personnes qui sont tenues de passer les déclarations de successions

Les héritiers, donataires ou légataires, leurs tuteurs ou curateurs, sont tenus de déclarer les biens à eux transmis par décès (Art. 27, L. 22 frimaire an VII).

Cette disposition s'applique même aux héritiers bénéficiaires.

Les héritiers étant solidaires pour le payement des droits, un seul peut passer déclaration au nom de tous.

Quant aux légataires universels, « ils ne sont solidaires » ni entre eux, ni avec les héritiers du sang ; il en est de » même des donataires éventuels ou contractuels et des » légataires à titre universel ou particulier » (Maguéro. *Traité alph.*, v° *Succession*, n° 28).

Il en résulte que les légataires et donataires n'engagent qu'eux-mêmes en souscrivant une déclaration de succession et que, par suite, ils doivent passer chacun déclaration séparée en ce qui les concerne, à moins de donner pouvoir à l'un d'eux d'agir au nom de tous.

Le tuteur est tenu de faire la déclaration au nom de son pupille, mais le mineur émancipé a qualité pour faire seul la déclaration des biens qui lui sont échus par succession.

« Le mari a seul qualité pour faire la déclaration des » biens échus à sa femme, lorsqu'ils sont mariés sous le » régime de la communauté, de la non-communauté, ou » lorsque le régime dotal s'applique à tous les biens, » parce que lui seul a l'administration de ces biens.— La » femme seule a qualité, lorsqu'il y a séparation de

» biens, conventionnelle ou judiciaire, ou pour les biens » paraphernaux ». (Garnier, *Rép. gén.*, v° *Succession*, n° 638).

Les curateurs ont qualité pour passer les déclarations de mutations par décès, qu'il s'agisse des curateurs des héritiers ou des curateurs aux successions vacantes.

Le conjoint survivant qui recueille une part en usufruit dans la succession de l'époux prédécédé, en vertu de la loi du 9 mars 1891, ou par l'effet d'un testament, n'est pas admis à passer déclaration au nom des héritiers, à moins qu'il ne soit leur tuteur ou leur mandataire.

De même, l'usufruitier et le nu propriétaire ne peuvent, en principe, faire déclaration l'un pour l'autre, à moins qu'ils ne se soient donné procuration à cet effet. Il faut remarquer, d'ailleurs, que l'on peut toujours faire déclarer une succession par mandataire.

CHAPITRE V

DU PAYEMENT DES DROITS ET DE CEUX QUI DOIVENT LES ACQUITTER

(Titre V de la loi du 22 frimaire an VII)

Le titre V de la loi du 22 frimaire an VII étudie à la fois par qui les droits d'enregistrement doivent être payés et quelles sont les garanties affectées à la sûreté de la créance de l'Etat. Ces deux questions sont, en effet, connexes, et on ne saurait résoudre l'une sans toucher à l'autre.

L'article 28 décide tout d'abord que « les droits des » actes et ceux des mutations par décès seront payés » avant l'enregistrement, aux taux et quotités réglés » et que « nul ne pourra en atténuer ni en différer le paye- » ment, sous le prétexte de contestation sur la quotité, » ni pour quelqu'autre motif que ce soit, sauf à se pour- » voir en restitution s'il y a lieu ».

Cet article est suffisamment clair pour se passer de commentaire. Le receveur de l'enregistrement liquide les droits exigibles sur les actes et mutations par décès et les redevables sont tenus de les acquitter immédiatement et avant la formalité, quitte, s'ils estiment la perception exagérée, à demander ultérieurement la restitution des droits indûment perçus.

La conséquence de l'article 28 est que, d'une façon

générale, l'Administration n'a pas à poursuivre le recouvrement des droits exigibles, ceux-ci devant être acquittés avant l'accomplissement de la formalité de l'enregistrement. Mais il en est parfois autrement. Il peut arriver, en effet, que les représentants du défunt fassent une déclaration incomplète ou inexacte. Il peut arriver même qu'ils ne souscrivent aucune déclaration et ne paient aucun droit dans les délais prescrits par la loi, soit par suite de manque de fonds, parce que la succession est obérée, soit simplement par négligence ou mauvaise volonté. Il devient alors nécessaire de poursuivre contre eux le recouvrement des droits exigibles sur les biens transmis.

L'article 32 a prévu ce cas. Il est ainsi conçu: « Les » droits des déclarations des mutations par décès seront » payés par les héritiers, donataires ou légataires. — Les » cohéritiers seront solidaires. — La Nation aura action » sur les revenus des biens à déclarer, en quelques mains » qu'ils se trouvent, pour le paiement des droits dont il » faudrait poursuivre le recouvrement ».

Cet article accorde à l'Administration deux actions distinctes :

1° Une action personnelle contre les débiteurs de l'impôt ;

2° Une action réelle sur le revenu des biens à déclarer, en quelques mains qu'ils se trouvent.

I. — Action personnelle.

Les héritiers, légataires ou donataires, sont tenus personnellement de payer les droits de mutations par décès.

Pour l'héritier, peu importe qu'il ait accepté la succession purement et simplement ou sous bénéfice d'inventaire : son obligation vis-à-vis du Trésor est la même dans les deux cas.

Quant aux légataires, ils sont également astreints au payement des droits exigibles sur les legs à eux attribués. Chaque légataire peut faire sa déclaration séparément : il est responsable des droits, même dans le cas ou le testateur l'aurait dispensé de les acquitter et aurait imposé cette obligation aux héritiers. La jurisprudence a décidé, en effet « qu'il ne saurait dépendre du testateur de détruire, » par une clause spéciale de l'acte testamentaire, un droit » que le Trésor puise dans la loi et qui a été établi dans » l'intérêt de la bonne administration des finances publi- » ques » (Maguéro, *Traité alphabétique,* v° *Succession,* n° 618).

Enfin les tuteurs sont personnellement responsables des droits exigibles sur les biens transmis à leurs pupilles.

Non seulement la Régie a une action personnelle contre chacun des successeurs (héritier, donataire ou légataire), pour sa part, mais encore elle a une action solidaire contre chacun des héritiers, jusqu'à concurrence des droits encourus par ses cohéritiers, en raison de la parenté de ceux-ci avec le défunt.

Ainsi donc, les héritiers sont solidaires entre eux : la loi le déclare formellement et aucun doute ne peut exister à cet égard.

Le fait même que les héritiers aient eu avec le *de cujus* des liens de parenté très différents ne saurait faire obstacle à cette solidarité. Ainsi, dit M. Demante « un ascen- » dant en concours avec un collatéral du 5e degré sera » tenu, non pas seulement du droit de 1 0/0 sur le tout,

» mais bien du droit de 1 0/0 sur sa part et du droit de » 8 0/0 sur celle de son cohéritier ». (*Principes de l'Enregistrement,* V^e^ 2, n° 660).

Il est bon de noter que, depuis la loi du 25 mars 1896, le titre d'héritier, qui n'appartenait jusqu'alors qu'aux parents légitimes, a été étendu aux enfants naturels et que, par suite, la règle de la solidarité leur est désormais applicable.

Que décider lorsque des légataires universels où à titre universel se trouvent en concours entre eux ou avec des héritiers naturels ?

La question est très controversée, et M. Demante lui-même en a donné successivement des solutions différentes.

Il a d'abord soutenu que les seuls successeurs qui aient incontestablement la qualité d'héritiers, et, par suite, les seuls entre qui la solidarité doive être admise, sont les parents appelés à la succession *ab intestat.*

Plus tard, il a reconnu « qu'un légataire universel ap- » pelé, au moins éventuellement, à recueillir la totalité » du patrimoine, est un véritable héritier ; » qu'en conséquence si « le testament institue deux ou plusieurs léga- » taires universels, ces légataires doivent être considérés » comme de véritables cohéritiers » et, à ce titre, « sont » tenus de la solidarité édictée par l'article 32 de la loi de » frimaire. » (*Principes de l'enregistrement,* V° 2, n° 661.)

« Mais, ajoute M. Demante, je ne puis envisager comme » des cohéritiers le légataire universel et l'héritier légi- » time auquel une quotité de biens est réservée par la » loi. La diversité du titre auquel est appelé chacun d'eux » me paraît exclusive de la solidarité dont il s'agit ; chacun » des dits successeurs sera donc tenu seulement en pro- » portion de la part qu'il recueille.

» S'il y a deux ou plusieurs légataires à titre universel, » ces légataires, n'étant pas appelés au bénéfice de l'ac- » croissement sur les portions vacantes, ne me parais- » sent pas non plus être cohéritiers vis-à-vis les uns des » autres, ni, *a fortiori,* vis-à-vis des héritiers légitimes. » Je refuse donc, encore ici, d'appliquer le principe de la » solidarité au payement de l'impôt. » (*Principes de l'enregistrement,* V° 2, n° 661.)

Quant aux légataires à titre particulier, aucun doute n'est possible : ils sont tenus exclusivement à raison des legs qui leur sont transmis et le Code Civil (art. 1016) déclare formellement que chaque legs peut être enregistré séparément ; la solidarité ne leur est donc jamais applicable.

Réciproquement, les héritiers ne sont tenus solidairement qu'entre eux et ne sont aucunement responsables des droits afférents aux autres successeurs.

II. — Action réelle

Non seulement le Trésor a une action personnelle contre les redevables de l'impôt, mais encore il possède une action réelle sur les biens de la succession.

Quelle est la nature de cette action réelle ? C'est une question qui a été longuement controversée.

A. *Privilège sur les Capitaux.* — On s'est demandé si le Trésor avait un privilège sur les capitaux transmis par décès.

Pendant longtemps, on a soutenu que la Régie, en raison de la seule qualité de sa créance, était munie d'un privilège général sur l'ensemble du patrimoine du défunt.

Une décision ministérielle du Grand-Juge, en date du 23 nivôse an XII, proclame que « la Nation ne réclame » pas comme créancière, mais comme portionnaire des » biens à déclarer. C'est un prélèvement que la loi lui » accorde en cette circonstance et, suivant l'article 15 de » la loi de frimaire, ce prélèvement doit se faire sans » distraction des charges. Ce droit est donc une créance » privilégiée, un prélèvement en faveur de la Nation, qui » doit être payé, soit qu'il y ait des dettes, soit qu'il n'y » en ait pas, et qui, par conséquent, ne peut être mis sur » le pied d'aucune créance privée. »

Jusqu'en 1857, les tribunaux admirent cette théorie. Mais, à la suite d'un rapport mémorable de M. Laborie, la Cour de cassation, revenant sur sa jurisprudence antérieure, décida, par quatre arrêts du 23 juin 1857, que le privilège de l'Administration ne peut excéder les revenus des biens et dénia au Trésor, dans les termes les plus catégoriques, tout privilège sur les capitaux transmis.

Ces arrêts ont soulevé de vives polémiques, mais c'est désormais chose jugée et l'Administration a dû s'incliner devant la décision de la Cour suprême. Il est bon, cependant, de voir très rapidement et sans y insister, les arguments qui furent invoqués de part et d'autre dans cette longue controverse.

Les partisans du privilège du Trésor sur les capitaux transmis par décès soutenaient, en premier lieu, que l'impôt de succession est un prélèvement fait au profit de l'Etat, propriétaire primitif des biens, qui, en échange, assure une jouissance paisible aux possesseurs, bien plutôt qu'un droit de créance.

Le conseiller Laborie a tout spécialement réfuté cette prétention : le droit de propriété est, en effet, un droit absolu qui dérive de la nature de l'homme et non d'une

investiture quelconque du Souverain ou de la Nation.

En second lieu, on faisait valoir que, dans l'ancien droit, le seigneur, pour le paiement des droits de relief, et le roi, pour celui du centième denier, jouissaient d'un privilège sur les biens transmis, en vertu de la vieille maxime de droit féodal « le seigneur n'a que faire des dettes de son vassal ». On en concluait que, la législation actuelle ayant en général reproduit l'ancienne quant à l'établissement et au recouvrement de l'impôt, avait dû lui conserver les mêmes garanties, d'autant plus qu'elle dispose que les biens seront évalués, pour la liquidation et le paiement des droits, sans distraction des charges, ce qui indique bien que le Trésor n'a que faire des dettes de la succession et qu'il doit être préféré à tous autres créanciers.

A cela, les adversaires du privilège sur les capitaux répondaient que l'œuvre de la Révolution ayant été précisément de supprimer les abus de l'ancien régime, c'est faire un véritable contresens que de raisonner par analogie du droit ancien au droit nouveau, et qu'il convient, au contraire, de se méfier des arguments historiques tirés d'un état de choses que le but principal de la Révolution a été de renverser.

Les partisans du privilège répondaient que ce qui était abusif entre les mains des seigneurs devenait légitime aux mains de l'Etat. C'est évidemment là une théorie bien dangereuse. Il est, en effet, difficile de concevoir qu'un fait soit ou non un abus suivant celui qui en profite, et on ne saurait sérieusement soutenir qu'un privilège, injuste quand il s'agit de la perception d'une redevance seigneuriale, devienne légitime du jour où il s'exerce au nom de l'Etat.

On produisait encore, en faveur du privilège sur les

capitaux, des arguments de texte, et on affirmait que, si le privilège du Trésor n'est écrit formellement nulle part, il résulte, du moins, de l'ensemble de la loi de frimaire.

Le législateur, disait-on, après avoir édicté des prescriptions si rigoureuses quant à l'époque et au mode du paiement de l'impôt de succession, après avoir multiplié les garanties pour son recouvrement, n'a pas pu refuser à l'Administration de l'Enregistrement la garantie la plus naturelle et la plus efficace, c'est-à-dire le privilège sur les capitaux transmis.

A cela, les adversaires objectaient que les privilèges sont de droit étroit et qu'on ne saurait, en cette matière, suppléer au silence de la loi.

On s'appuyait aussi sur l'article 59 de la loi de frimaire, qui défend à toute autorité publique d'entraver le recouvrement de l'impôt d'enregistrement et d'accorder des remises ou modérations des droits établis, sous peine d'en devenir personnellement responsable, et, de là, on concluait que les tribunaux ne pouvaient soumettre la Régie à l'accomplissement des formalités de la distribution par contribution ni réduire sa créance pour quelque cause que ce fût.

L'opinion adverse affirmait que, du moment où l'article 32 accorde au Trésor une action sur les revenus à déclarer et ne parle pas des capitaux, il en résulte que le législateur n'a pas voulu étendre jusqu'à eux le privilège qu'il établissait, et elle invoquait l'adage : *Qui dicit de uno negat de altero.*

A cette objection, on répondait que, du moment où la loi déclare privilégiée l'action du Trésor sur les revenus à échoir, même après le décès, on doit admettre à plus forte raison, que cette action est privilégiée sur les biens existants au jour du décès. Le privilège sur les revenus

ne serait donc que le complément du privilège sur les capitaux ; ce serait simplement une ressource subsidiaire accordée au Trésor.

M. Rodière appuie cette opinion et prétend que l'article 32, bien loin de restreindre le privilège de l'Administration, l'augmente ; que, non seulement il ne soustrait aucune valeur à son action privilégiée, mais qu'encore il y ajoute les revenus à échoir après le décès, indéfiniment, jusqu'au parfait paiement des droits.

Enfin, les adversaires du privilège s'appuyaient sur le témoignage de Tarrible, qui déclare que, lors des travaux préparatoires du Code civil, on avait songé à assigner au Trésor un privilège sur les meubles et les immeubles de la succession, et que cette disposition, qui figurait primitivement dans l'article 2105, avait été supprimée, en sorte que « le fisc n'a, pour le recouvrement des droits de mu- » tation par décès, qu'une simple action sur le revenu » des biens à déclarer ».

De leur côté, les partisans du privilège faisaient ressortir que, pour le recouvrement de toutes les contributions, le Trésor jouit d'un privilège portant soit sur tous les meubles, soit même sur tous les biens du redevable, et, raisonnant par analogie, ils déclaraient que le législateur eût commis une impardonnable inconséquence en n'assurant le paiement des droits de succession que par un illusoire privilège sur les revenus des biens transmis.

Quoi qu'il en soit, la question est, aujourd'hui, définitivement tranchée : la jurisprudence n'admet pas l'existence d'un privilège du Trésor sur les biens transmis par décès, et la plupart des auteurs se sont rangés à cet avis. La controverse est donc terminée.

Au reste, lorsque, dans un avenir que l'on peut espérer

prochain, le principe de la non distraction des charges aura disparu de nos lois, la question n'aura plus d'importance. En effet, quand on aura admis, conformément à l'équité, que le droit de mutation n'est dû que sur l'actif net de la succession, il ne pourra plus être question de privilège; si l'actif est absorbé par les dettes, le droit proportionnel ne sera pas dû, et, en tout cas, il ne sera jamais dû que sur ce qui restera après que le passif aura été acquitté.

Il va sans dire que, si l'Administration est dépourvue de privilège sur les capitaux, elle peut du moins venir par contribution avec les créanciers du défunt. Elle participe au marc le franc, avec les créanciers chirographaires, à la distribution des valeurs successorales, même en cas de séparation des patrimoines, car, bien que l'impôt puisse être demandé personnellement à l'héritier, il n'en est pas moins une dette de la succession. Le Trésor doit même être préféré aux légataires particuliers du défunt, en vertu de l'adage « Nemo liberalis nisi liberatus ».

B. *Privilège sur les revenus.* — Si le Trésor n'a pas de privilège sur les biens transmis par décès, a-t-il du moins un privilège sur les revenus de ces biens?

L'article 32 de la loi de frimaire ne le dit pas formellement. Il porte que « la Nation aura action sur les revenus » des biens à déclarer, en quelques mains qu'ils se trou- » vent, pour le paiement des droits dont il faudrait pour- » suivre le recouvrement. »

Aussi, certains auteurs, notamment Dalloz, Pont, Mourlon, Championnière et Rigaud ont nié ce privilège, et ils ont été suivis par quelques tribunaux.

Ils se basent sur ce que les privilèges sont de droit étroit et font ressortir que l'article 32 parle seulement

d'une action. La loi de frimaire, disent-ils, ne prononce pas le mot de privilège et n'indique pas le rang qu'il faudrait attribuer à ce prétendu privilège.

Sans doute, l'article 32 semble accorder au Trésor un droit de suite lorsqu'il emploie les mots « en quelques » mains qu'ils (les biens) se trouvent », mais le Conseil d'Etat, par un avis interprétatif du 4 septembre 1810, a singulièrement restreint ce droit de suite en décidant qu'il ne peut être exercé au détriment des tiers acquéreurs.

Enfin, ils font valoir le témoignage de Tarrible, qui soutient que le privilège que l'on avait songé à attribuer au Trésor, lors des travaux préparatoires du Code civil, ayant disparu du texte de la loi, le fisc n'a plus à sa disposition qu'une simple action (et non un privilège) sur le revenu des biens à déclarer.

Troplong a réfuté ce système : « Comme le mot privi-
» lège, dit-il, n'est pas prononcé par l'article 32 de la loi
» du 22 frimaire an VII, on a soutenu que l'action qu'il
» donne sur les revenus des biens à déclarer ne constitue
» qu'un simple droit et pas un privilège sur tous les
» créanciers. Mais ce système n'a pas été admis par la
» Cour de cassation. En effet, l'article 32 doit être rap-
» proché de l'article 14. Cet article 14 établit le droit de
» la Régie sur la valeur des biens sans distraction des
» charges et, par conséquent, sans égard pour ces char-
» ges. Il suit de là que la loi fait de l'action que l'article
» 32 accorde sur le revenu des biens à déclarer, en quel-
» ques mains qu'ils se trouvent, une action essentielle-
» ment privilégiée et dont la préférence se conserve
» même indépendamment de toute inscription hypothé-
» caire, ainsi que l'a décidé le Grand-Juge, par une lettre
» du 3 nivôse an XII ».

M. Renouard et le conseiller Laborie se sont rangés à cette opinion.

M. Demante justifie le privilège en quelques mots, dans un raisonnement aussi court que judicieux : « Puisque » la créance de l'impôt, dit-il, peut être recouvrée sur les » revenus des biens à déclarer alors même que ces biens » se trouvent entre les mains d'un non débiteur, en un » mot qu'elle est munie d'un droit de suite, à plus forte » raison cette créance est munie d'un droit de préférence » à l'encontre de la masse chirographaire, lorsque les » biens à déclarer sont entre les mains du débiteur de » l'impôt. Il est impossible de concevoir un droit de suite » qui ne soit pas doublé d'un droit de préférence. Autre- » ment le créancier, tant que la chose est aux mains de » son débiteur, aurait moins de droit qu'après l'aliéna- » tion, ce qui est absurde ! Donc, si le mot « privilège » » n'est pas dans la loi, la chose y est effectivement. Mais » ce privilège porte exclusivement sur les revenus des » biens à déclarer.» (*Principes de l'Enregistr.*, V^e^ 2, n° 669).

La Cour de cassation à consacré ce système, et, par un arrêt du 2 décembre 1862, elle a reconnu l'existence du privilège du Trésor sur les revenus des biens transmis par décès. La controverse est donc, sur ce point encore, terminée, et il serait inutile de la rouvrir.

Ainsi l'Administration a un privilège sur les revenus, ce qui implique un droit de préférence sur les créanciers et un droit de suite contre les acquéreurs.

Il est néanmoins nécessaire de faire certaines restrictions.

Pour ce qui est du droit de suite, un arrêt du Conseil d'Etat, des 4-21 septembre 1810, ayant force législative, a modifié la loi de frimaire, sous prétexte de l'interpréter.

Il dispose que « ni pour le droit principal, dû à cause de » la mutation par décès, ni, conséquemment, pour le droit » et le demi-droit en sus, dont la peine est prononcée » par l'article 39 de la loi du 22 frimaire an VII, l'action » accordée par l'article 32 de cette loi ne peut être exer- » cée au préjudice des tiers acquéreurs », attendu que cet article 32 « ne concerne que les personnes dénommées au » § 1^er^, c'est-à-dire les héritiers, donataires et légataires, » que les deux paragraphes suivants n'ont pour objet que » d'expliquer les obligations qui résultent de la disposi- » tion principale, pour chacune de ces mêmes personnes, » savoir : pour les cohéritiers, la solidarité, et, pour tous, » même pour les donataires ou légataires à titre particu- » lier, l'affectation des revenus au payement du droit, et » que cet article ne peut regarder en rien les tiers acqué- » reurs. »

Une décision du ministre des finances, du 11 juillet 1817, a spécifié qu'il ne faut considérer comme tiers acquéreurs que les tiers qui sont devenus propriétaires incommutables de l'immeuble avant les saisies et oppositions faites dans l'intérêt du Trésor.

Le privilège de l'Administration s'éteint dès que les fruits sont immobilisés, car il porte exclusivement sur les revenus, et le résultat de l'immobilisation est de les transformer en capitaux. Cette immobilisation se produit à partir du jugement d'expropriation, s'il s'agit d'un immeuble exproprié, de la transcription de la saisie, s'il s'agit d'une vente forcée, de la sommation de payer, en matière de ventes volontaires.

Lorsque le *de cujus* meurt en état de faillite, cette circonstance ne saurait priver le fisc de son privilège sur les revenus, attendu que le failli n'est dessaisi que de l'administration et non de la propriété de ses biens et que, par

suite, cette propriété est transmise à ses successeurs, ce qui rend le droit de mutation exigible et en autorise le recouvrement conformément aux dispositions de l'article 32.

Il est bon de remarquer que le privilège ne s'étend pas aux revenus acquis avant le décès, car ceux-ci font partie de la masse active de la succession, qui est le gage commun à tous les créanciers.

Enfin, il convient d'observer que le privilège du Trésor n'est soumis, pour sa conservation, à aucune condition de publicité. « Il est de règle, en effet, que l'inscription d'un » privilège ne doit être requise qu'autant que cette forma- » lité est prescrite pour la loi. Or, l'article 32, qui accorde » au Trésor un privilège sur les revenus, n'en subor- » donne l'efficacité à l'égard des tiers à aucun acte ni à » aucune formalité. » (Maguéro, *Traité alphabétique*, v° *Succession*, n° 630). Il suffit donc que l'action privilégiée de la Régie soit exercée avant que les biens de la succession n'aient été aliénés à des tiers.

En résumé, le privilège du Trésor s'exerce sur les revenus produits postérieurement à l'ouverture de la succession, aussi longtemps que les biens appartiennent au redevable ou à ses représentants. Il prend fin quand les biens ont passé entre les mains de tiers acquéreurs. Encore faut-il observer que les intérêts du prix dont ces derniers pourraient être débiteurs formeraient désormais le gage du Trésor.

Enfin, si le Trésor ne pouvait, par le seul exercice de son privilège, arriver à se faire désintéresser, il lui serait toujours loisible d'user de son action personnelle contre les héritiers, ou encore de son action réelle sur les capitaux de la succession, en concurrence avec les créanciers chirographaires.

L'Administration étant créancière de la succession peut toujours demander, contre tous créanciers des héritiers, la séparation des patrimoines et, par ce procédé, écarter leur concours, non seulement sur les revenus, mais aussi sur les capitaux dépendant de l'hérédité.

En pratique, l'application la plus efficace du privilège consiste à saisir les revenus entre les mains de l'usufruitier pour obtenir le paiement des droits dus par le nu propriétaire. Le légataire en usufruit n'est pas, en effet, débiteur solidaire des droits incombant au nu propriétaire, et la nue propriété peut être, pour le Trésor, un gage insuffisant, et, en tous cas, difficile à réaliser. Mais, en vertu du privilège qu'elle possède sur les revenus, l'Administration peut forcer l'usufruitier à payer non seulement les droits dûs pour la transmission de l'usufruit, mais encore ceux rendus exigibles par la mutation en nue propriété, sauf, bien entendu, son recours contre le nu propriétaire.

Il reste à déterminer le rang du privilège du Trésor. C'est plutôt une question de droit civil que de droit fiscal.

En ce qui concerne les privilèges spéciaux, la jurisprudence admet, en général, que le privilège de l'Administration de l'Enregistrement s'exerce avant tous les autres, même avant celui de l'antichrésiste. « Les termes de l'ar» ticle 32, dit M. le conseiller Merville, sont aussi géné» raux que possible et semblent autoriser le fisc à saisir » les revenus aux mains de l'antichrésiste comme de tout » autre débiteur ». L'antichrésiste, en effet, n'est pas un tiers-acquéreur, non plus que le gagiste : ce sont simplement des détenteurs.

Le privilège du Trésor s'exerce même avant celui que la loi civile accorde pour frais de conservation de la

récolte. « Or, dit M. Garnier, les frais de la récolte étant » eux-mêmes préférables aux autres créances protégées » par les privilèges spéciaux sur les meubles, ne s'ensuit-» il pas que l'action du Trésor l'emporte sur toutes ? *Vinco* » *vincentem te, a fortiori te vinco.* » (*Rép gén.* v° *Succession,* n° 1429).

Pour ce qui est des privilèges généraux, il est également admis que la Régie passe avant tout autre créancier privilégié, exception faite des frais de justice. En effet, « le législateur, en permettant à l'Etat d'exercer son droit » de préférence sur les fruits, en quelques mains qu'ils » se trouvent, et avant des créanciers aussi favorables » que le gagiste ou le colon qui a avancé les frais de » culture, a clairement manifesté son intention de donner » au Trésor des moyens efficaces de recouvrement. Ce » but serait manqué si les créanciers de l'article 2101 du » Code civil pouvaient éliminer l'Administration, car, au » lieu de se venger sur les capitaux, comme ils en ont le » droit, ils ne manqueraient pas de prendre d'abord les » récoltes, afin d'exclure le Trésor. De cette façon, le pri-» vilège de l'Etat se trouverait anéanti, et il le serait pré-» cisément dans un cas où son exercice ne peut causer » aucun préjudice sérieux aux autres créanciers, puis-» qu'ils conservent toujours les capitaux, l'objet prin-» cipal de leur gage. » (*Rép. gén.*, v° *Sucession,* n° 1430.)

Enfin, parmi les privilèges dont le Trésor jouit à l'occasion d'autres impôts, il est reconnu que le premier rang appartient au privilège de la contribution foncière et ensuite à celui qui garantit le payement des droits et amendes de timbre. Il semble que le privilège sur les revenus des biens transmis par décès doive passer aussitôt après.

En résumé, ce privilège n'est primé que par les frais

de justice, le privilège affecté au recouvrement de la contribution foncière, et, enfin, celui qui assure l'acquittement des droits et amendes de timbre.

C. *Hypothèque générale.* — L'Administration s'est longtemps crue autorisée à prendre inscription sur les biens des successions en vertu des contraintes décernées pour le recouvrement des droits. Mais un arrêt de la Cour de cassation, du 28 janvier 1828, a condamné cette prétention.

M. Serrigny soutient néanmoins que la contrainte délivrée par un Receveur emporte hypothèque judiciaire et il se base sur un avis du Conseil d'Etat, en date du 16 thermidor an XII, qui déclare que « les administrateurs auxquels les lois ont attribué le droit de prononcer des condamnations ou de décerner des contraintes sont de véritables juges dont les actes doivent produire les mêmes effets et obtenir la même créance que ceux des tribunaux ordinaires... et que les condamnations, les contraintes émanées des administrateurs, dans les cas et pour les matières de leur compétence, emportent hypothèque de la même manière et aux mêmes conditions que celles de l'autorité judiciaire ».

La Cour de cassation prétend que l'avis du Conseil d'Etat précité n'est applicable qu'à l'exécution des condamnations prononcées par les tribunaux administratifs « et aux contraintes que les administrateurs (ministres, préfets, etc.) ont droit de décerner en qualité de juges, et sans que ces actes puissent être l'objet d'aucun litige devant les tribunaux ». Elle refuse donc l'hypothèque judiciaire aux contraintes en recouvrement de droits décernées par les administrations financières, parce qu'elles ne sont, en réalité, que le point de départ d'une instance.

Au reste, la question ne présente pas une grande importance, comme le fait justement remarquer M. Maguéro, car, « le jugement devant être rendu moins d'un » mois et demi après le jour où la contrainte a été décernée, grâce à la procédure sommaire organisée par les » articles 64 et 65 de la loi du 22 frimaire an VII, l'Administration jouira, à la date de ce jugement, d'une » hypothèque judiciaire portant sur tous les biens du » redevable. Si ce dernier a déjà fait des aliénations frauduleuses, le Trésor pourra en demander l'annulation, » en vertu du principe général de l'article 1167 du Code » civil. Dans la plupart des cas, il n'y aurait donc qu'un » avantage bien minime à fixer la date de l'hypothèque » au jour de la signification de la contrainte, plutôt qu'au » jour du jugement. » (*Théorie de l'impôt sur les successions,* p. 151.)

CHAPITRE VI

DES PEINES POUR DÉCLARATIONS TARDIVES OMISSIONS DE BIENS OU ESTIMATIONS INSUFFISANTES

(Titre VI de la loi du 22 frimaire an VII)

I. — Des Pénalités

L'article 39 de la loi de frimaire est relatif aux pénalités applicables en cas de contravention aux prescriptions de ladite loi, en ce qui concerne les mutations par décès.

Il est ainsi conçu : « Les héritiers donataires ou légataires qui n'auront pas fait, dans les délais prescrits, » les déclarations des biens à eux transmis par décès, » payeront, à titre d'amende, un demi-droit en sus du » droit qui sera dû pour la mutation. — La peine pour » les omissions qui seront reconnues avoir été faites dans » les déclarations sera d'un droit en sus de celui qui se » trouvera dû pour les objets omis : il en sera de même » pour les insuffisances constatées dans les estimations » des biens déclarés. — Si l'insuffisance est établie par » un rapport d'expert, les contrevenants payeront, en » outre, les frais de l'expertise. — Les tuteurs et curateurs supporteront personnellement les peines ci-» dessus, lorsqu'ils auront négligé de passer les déclara-

» tions dans les délais, ou qu'ils auront fait des omis-
» sions ou des estimations insuffisantes. »

Ainsi donc, les pénalités établies par l'article 39 sont : un demi-droit en sus, en cas de déclaration tardive et un droit en sus, en cas d'omissions ou d'insuffisances d'évaluations de biens. — La fausse déclaration de parenté n'est pas punie, la loi n'ayant pas prévu ce cas.

Il y a déclaration tardive quand une succession n'a pas été déclarée dans le délai prescrit par la loi ou encore lorsqu'elle n'a pas été déclarée au bureau où elle devait l'être.

Il y a omission lorsqu'on n'a pas compris dans une déclaration tous les biens qui devaient supporter l'impôt. « L'omission se produit, dit M. Naquet, lorsqu'un « bien ne figure pas dans la déclaration des héritiers. » (Tome III, p. 336.) C'est la réticence frauduleuse qui constitue l'omission. Si donc l'Administration a été mise à même, par la déclaration de l'héritier, d'établir une perception régulière, ou de contredire une opinion erronée, il ne peut y avoir omission dans le sens de la loi, attendu que celle-ci a seulement voulu punir la fraude et non l'erreur. Par conséquent, si les parties n'ont rien dissimulé, et que, néanmoins, la perception ne soit pas régulière, la faute en est à l'Administration et, par suite, elle n'est fondée à réclamer qu'un supplément de droits et non une pénalité.

Quant aux fausses estimations de biens, elles existent toutes les fois que les objets de la succession ont été déclarés d'une valeur moindre que leur valeur véritable. « Il y a insuffisance, dit M. Naquet, lorsque la déclaration « attribue aux biens héréditaires une valeur inférieure à « leur valeur réelle. »

Tous les droits ou demi-droits en sus établis par l'arti-

cle 39, ont le caractère de peine et, par conséquent, sont personnels. On n'en peut donc poursuivre le recouvrement que contre celui qui les a encourus, non contre ses héritiers. Il faut cependant remarquer que, si plusieurs cohéritiers ont encouru un demi-droit ou un droit en sus, et que l'un d'eux vienne à mourir, les survivants restent débiteurs de la pénalité tout entière, en vertu de la solidarité que l'article 32 établit entre eux.

La peine du demi-droit en sus n'est applicable qu'aux héritiers, donataires et légataires, et à leurs tuteurs ou curateurs. On ne saurait étendre cette peine au mari quant aux successions échues à sa femme, sauf dans les cas où, à cause du régime matrimonial, l'obligation de passer déclaration et d'acquitter le droit simple lui incombe. Quant aux exécuteurs testamentaires, n'étant pas même responsables des droits simples, ils ne sauraient, à plus forte raison, être tenus des pénalités.

Pour ce qui est des curateurs aux successions vacantes, M. Demante exprime l'avis qu'ils ne sont pas compris parmi les personnes susceptibles d'encourir le demi-droit en sus. Néanmoins, la jurisprudence leur applique ou non cette pénalité, suivant que le tribunal estime qu'il y a eu négligence de leur part à ne pas faire la déclaration de succession dans les délais légaux, ou qu'il y a eu seulement impossibilité de payer, faute de fonds disponibles. On a même été plus loin et il a été jugé que, si le curateur est nommé après l'expiration des délais pour passer déclaration, le demi-droit en sus tombe à la charge de l'hérédité, ce qui fait qu'on arrive à mettre une peine que l'article 39 déclare personnelle aux contrevenants à la charge d'un être fictif : la succession !

Le mandat à l'effet de déclarer les biens sujets aux droits de mutation par décès ayant pour effet d'imposer

au mandataire l'obligation de faire la déclaration dans les délais voulus, il en résulte que si le mandataire laisse expirer les délais, il est personnellement responsable du demi-droit en sus. (Garnier, *Répertoire général,* v° *Succession,* n° 578.)

L'article 11 de la loi du 25 juin 1841, relative aux transmissions d'offices, se réfère à l'article 39 de la loi de frimaire pour la pénalité exigible, « lorsque l'évalua-» tion donnée à un office, pour la perception du droit » d'enregistrement d'une transmission à titre gratuit, » entre-vifs ou par décès, sera reconnue insuffisante ».

L'article 7 de la loi du 18 mai 1850, relative aux mutations par décès des rentes sur l'Etat, des actions des Sociétés, etc., consacre également l'application de l'article 39 de la loi de frimaire en cas d'estimation insuffisante de ces valeurs.

Enfin, l'article 3 de la loi du 23 juin 1875, qui a déterminé la valeur des biens meubles pour la liquidation et le paiement des droits de succession, porte que « l'insuffi-» sance dans l'estimation des biens déclarés sera punie » d'un droit en sus, si elle résulte d'un acte antérieur à la » déclaration ». Mais, si l'acte est postérieur à cette déclaration, il n'est dû qu'un droit simple sur la différence existant entre l'estimation des parties et l'évaluation contenue aux actes. Dans le premier cas, en effet, l'intention frauduleuse des déclarants est évidente, tandis que, dans le second cas, ils ont pu se tromper de bonne foi sur la valeur des biens meubles de la succession.

II. — De la preuve des omissions et insuffisances

Il reste à examiner comment l'Administration peut faire la preuve des omissions et des insuffisances d'évaluations.

Les modes de preuve admis en matière civile sont énumérés par l'article 1316 du Code civil. Ce sont : la preuve littérale, le preuve testimoniale, les présomptions, l'aveu de la partie et le serment.

La loi de frimaire ne contient aucune disposition qui interdise expressément l'emploi d'aucune de ces preuves, mais, comme l'instruction des instances en matière d'enregistrement doit avoir lieu exclusivement par mémoires et que tout débat oral est interdit à peine de nullité du jugement, les tribunaux en ont conclu depuis longtemps que l'Administration ou les parties ne peuvent invoquer que les preuves dont l'emploi se plie aux exigences de l'instruction par écrit, c'est-à-dire la preuve littérale, les présomptions et l'aveu écrit.

La jurisprudence de la Cour de cassation refuse donc à la Régie la preuve testimoniale et le serment et ne lui laisse que la preuve littérale, l'aveu de la partie et les présomptions graves.

Cette jurisprudence, quant aux insuffisances d'évaluation du revenu des immeubles transmis, n'a jamais été contestée. L'article 19 de la loi du 22 frimaire n'autorise, en effet, l'expertise qu'à défaut « d'actes qui puissent » faire connaître le véritable revenu des biens ». Mais, en matière d'omissions et aussi en matière d'insuffisance d'évaluation de biens meubles, il y a eu doute pendant longtemps.

La Cour de cassation elle-même, par un arrêt du 24 mars 1846, avait d'abord reconnu à la Régie le droit d'invoquer les preuves de droit commun toutes les fois que ce droit n'était pas limité par des dispositions spéciales et restrictives. Il est vrai qu'elle était revenue sur cette décision par un arrêt en date du 20 février 1860, qui proclamait « qu'il n'a pas été dans l'intention de la loi, pas plus » qu'il n'est dans son texte, de permettre à la Régie de » se livrer à des recherches des forces mobilières des » successions par voie d'enquête, et de pénétrer ainsi » dans l'intérieur et le secret des familles à l'aide de » preuves testimoniales toujours dangereuses et de nature » à y jeter l'inquiétude et le trouble ».

En tous cas, aujourd'hui, la doctrine de la spécialité des preuves ne saurait être contestée. L'article 13 de la loi du 23 août 1871 n'accorde, en effet, à l'Administration, la preuve testimoniale que pour un cas déterminé (la dissimulation de prix dans une vente) et lui refuse toujours la ressource du serment décisoire.

Ainsi donc la preuve littérale, les présomptions graves et l'aveu de la partie sont les seuls modes de preuves admis pour les omissions mobilières et immobilières et pour les insuffisances en matière de meubles.

La preuve littérale résulte des actes authentiques ou sous seings privés.

L'aveu est une déclaration faite « avec l'intention que » celui au profit duquel elle a lieu se trouvera en l'invo- » quant dispensé de prouver les faits qui en forment » l'objet » (Aubry et Rau, T. VIII, p. 167).

Enfin, les présomptions sont des conséquences que la loi ou le magistrat tirent d'un fait connu à un fait inconnu. L'article 12 de la loi de frimaire, par exemple, énumère une série de présomptions de nature à établir la trans-

mission d'un immeuble (inscription du nouveau possesseur au rôle de la contribution foncière et paiements faits par lui, baux, transactions, etc.).

Pour ce qui est des insuffisances d'évaluation de revenu des biens immeubles, il y a, outre les modes ordinaires, une preuve spéciale : c'est l'expertise ; mais elle ne peut être invoquée que lorsqu'il est impossible d'établir l'insuffisance par des actes de nature à faire connaître le véritable revenu (art. 19 de la loi du 22 frimaire an VII).

Ce mode de preuve exceptionnel n'est autorisé que pour les immeubles. L'Administration ne peut jamais le réclamer en matière d'insuffisance mobilière, sauf lorsqu'il s'agit de mutations à titre onéreux de fonds de commerce, cas où l'article 8 de la loi du 28 février 1872 lui donne exceptionnellement le droit de provoquer l'expertise.

CHAPITRE VII

DES NOTICES DE DÉCÈS

(Titre VII de la loi du 22 frimaire an VII)

Le titre VII de la loi de frimaire n'a à peu près aucun rapport avec l'impôt de mutation par décès.

Il est bon, cependant, de mentionner l'article 55, qui établit l'obligation, pour les Maires, de faire parvenir à la connaissance des Receveurs de l'Enregistrement les décès qui se produisent dans leur commune.

Il est évidemment indispensable pour le Trésor de surveiller l'ouverture des successions, afin de pouvoir réclamer, s'il y a lieu, les droits de mutation exigibles.

L'article 55 est ainsi conçu : « Les notices des actes de » décès, qui, aux termes de l'article 5 de la loi du 13 fruc» tidor an VI, relative à la célébration des décadis, doi» vent être remises, pour chaque décade, au chef lieu du » canton, par les officiers publics ou les agents des com» munes faisant fonctions d'officiers publics, seront trans» crites sur un registre particulier tenu par les secré» taires des administrations municipales. Ces secrétaires » fourniront, par quartier, au Receveur de l'Enregistre» ment de leur arrondissement, les relevés, par eux cer» tifiés, desdits actes de décès. Ils seront délivrés sur » papier non timbré et remis dans les mois de nivôse, ger-

» minal, messidor et vendémiaire, à peine d'une amende de » 30 francs pour chaque mois de retard. Ils en retireront » un récépissé aussi sur papier non timbré. »

La loi du 13 fructidor an VI a cessé d'être en vigueur. Les Maires, chargés dans chaque commune des fonctions précédemment attribuées aux administrations municipales de canton (loi 28 pluviôse an VIII), sont tenus de remplir l'obligation qui incombait à ces dernières (loi 27 ventôse, an IX, art. 6), dans les mois de janvier, avril, juillet et octobre. L'amende, en cas de contravention, a été réduite à la somme fixe de 10 francs par l'article 10 de la loi du 16 juin 1824.

Enfin, on peut encore signaler l'article 59 de la loi de frimaire, applicable aux droits de succession comme à tous les autres impôts recouvrés par l'Administration de l'Enregistrement. Cet article dit « qu'aucune autorité » publique, ni la Régie, ni ses préposés, ne peuvent accor- » der de remise ou modération des droits..... ni en sus- » pendre ou faire suspendre le recouvrement sans en » devenir personnellement responsables. »

Les pénalités, au contraire, peuvent faire l'objet de remises gracieuses accordées, soit par le Ministre des finances, soit par ses délégués, le Directeur général et les Directeurs départementaux de l'Enregistrement.

CHAPITRE VIII

DES DROITS ACQUIS ET DES PRESCRIPTIONS

(Titre VIII de la loi du 22 frimaire an VII)

L'article 60 de la loi du 22 frimaire an VII déclare que « tout droit d'enregistrement perçu régulièrement... ne » pourra être restitué, quels que soient les événements » ultérieurs ».

Ainsi, lorsqu'un droit a été perçu régulièrement, cette perception est définitive, quoi qu'il arrive par la suite. Par exemple, si des pierres précieuses, dépendant d'une succession, et déclarées pour leur valeur apparente, sont ensuite reconnues fausses, la perception des droits de mutation par décès ayant été régulière, il n'y a pas lieu à restitution.

Cependant, la loi du 28 avril 1816 (art. 40) décide qu' « en cas de retour de l'absent, les droits payés seront » restitués, sous la seule déduction de celui auquel » aurait donné lieu la jouissance des héritiers ». Cette exception s'imposait: l'envoi en possession des biens de l'absent fait supposer le décès de celui-ci, mais, s'il vient à reparaître, la preuve contraire est faite et il serait, dès lors, abusif de conserver les droits perçus sur une succession qui, en réalité, n'a jamais été ouverte.

L'article 61 de la loi de frimaire traite des prescriptions. « Il y a, dit-il, prescription pour la demande des » droits, savoir :

» 1° Après deux années, à compter du jour de l'enre-
» gistrement, s'il s'agit d'un droit non perçu sur une
» disposition particulière dans un acte, ou d'un supplé-
» ment de perception insuffisamment faite, ou d'une
» fausse évaluation dans une déclaration, et pour la cons-
» tater par voie d'expertise.

» Les parties seront également non recevables, après
» le même délai, pour toute demande en restitution de
» droits perçus.

» 2° Après trois années, aussi à compter du jour
» de l'enregistrement, s'il s'agit d'une omission de
» biens dans une déclaration faite après décès (délai
» porté à cinq ans par la loi du 18 mai 1850, article 11,
» et à trente ans en matière de rentes sur l'Etat, par la
» loi du 18 juillet 1852, article 26).

» 3° Après cinq années, à compter du décès, pour les
» successions non déclarées (délai porté à dix ans par la
» loi du 18 mai 1850, article 11, et à trente ans en ma-
» tière de rentes sur l'Etat, par la loi du 8 juillet 1852,
» article 26) ».

En résumé, les prescriptions applicables en matière de droits de succession, sont, suivant les cas, la prescription biennale, la prescription quinquennale, la prescription décennale et la prescription trentenaire.

A. — La prescription de deux ans s'applique dans les cas suivants :

1° Lorsque la perception effectuée sur une déclaration de succession est insuffisante. Si le Receveur, par suite d'une erreur, a perçu une somme moindre que celle qui était réellement exigible, l'Administration peut, pendant deux années, à compter de l'enregistrement de la déclaration, réclamer un supplément de droit;

2° Lorsque la perception a été exagérée. Si les parties

estiment que le Receveur a indûment perçu un droit quelconque, elles ont deux années, à partir du jour de la perception, pour se pourvoir en restitution ;

3° Lorsque l'évaluation des biens déclarés est insuffisante. La régie peut, pendant deux ans, du jour de la déclaration, faire la preuve de l'insuffisance de l'évaluation donnée aux biens meubles ou immeubles ;

4° Enfin, les droits et demi-droits en sus se prescrivent par deux ans à partir du jour où l'Administration a été mise en mesure de découvrir les contraventions qui les rendent exigibles, c'est-à-dire à compter du décès, pour les demi-droits en sus, lorsque la Régie a été à même de connaître la mutation sans procéder à aucune investigation, et, pour les droits en sus, dès qu'un acte soumis à l'enregistrement a permis de constater l'omission, sans recherches ultérieures.

B. — La prescription de cinq ans, à partir de l'enregistrement de la déclaration, est applicable à tous les cas d'omissions de biens transmis.

Si, par exemple, les héritiers ont négligé d'indiquer comme faisant partie de la succession une terre ou une créance, l'Administration peut, pendant cinq ans, leur réclamer les droits simples exigibles sur la valeur omise, et même les droits en sus, s'ils n'ont pas été atteints par la prescription biennale, comme on l'a vu plus haut.

C. — La prescription de dix ans, à dater du décès du *de cujus*, s'applique aux successions qui n'ont pas fait l'objet d'une déclaration ou qui ont été déclarées ailleurs qu'au bureau indiqué par la loi. S'il s'agit d'un absent, le délai ne commence à courir que du jour de l'envoi en possession des biens.

Le demi-droit en sus n'est, en général, atteint que par la prescription décennale, sauf lorsque l'Administration

a eu connaissance du décès, sans être tenue à se livrer à des recherches, auquel cas, ainsi qu'on l'a vu plus haut, la prescription de deux ans est applicable.

D. — Enfin, en matière de rentes sur l'Etat, la seule prescription applicable est celle de trente ans, qu'il s'agisse de droits simples ou de pénalités, et que la rente ait été omise dans une déclaration ou qu'il n'en ait point été souscrit.

Le jour du décès, ou celui de la déclaration, ne sont pas comptés dans le délai de prescription, mais le dernier jour de ce délai est toujours compté, sauf quand c'est un jour férié : l'expiration du délai est alors reportée au lendemain.

« Les prescriptions ci-dessus seront suspendues, ajoute » l'article 61 de la loi de frimaire, par des demandes si- » gnifiées et enregistrées avant l'expiration des délais ; » mais elles seront acquises irrévocablement si les pour- » suites commencées sont interrompues pendant une » année, sans qu'il y ait d'instance devant les juges com- » pétents, quand même le premier délai pour la pres- » cription ne serait pas expiré ». C'est ce que, dans la pratique, on appelle la prescription annale, qui détruit simultanément les conséquences des poursuites commencées et la créance dont elles avaient pour but d'assurer le recouvrement.

Enfin, il convient d'observer que les droits et demi-droits en sus n'étant que l'accessoire des droits simples, la prescription de ces derniers entraîne toujours, de plein droit, celle des pénalités (C. de cass., 4 janvier 1854).

CHAPITRE IX

DES POURSUITES ET INSTANCES

(Titre IX de la loi du 22 frimaire an VII)

Les poursuites et instances, en matière de droits de mutation par décès, sont réglées de la même manière que celles relatives à tous les autres impôts d'enregistrement.

Le titre IX de la loi de frimaire, qui traite des poursuites et instances, n'est pas spécial au sujet de la présente étude : ce n'est donc pas ici le lieu de le commenter longuement.

Néanmoins, il n'est pas inutile d'indiquer brièvement ses dispositions principales.

« La solution des difficultés qui pourront s'élever relativement à la perception des droits d'enregistrement, » dit l'article 63, avant l'introduction des instances, » appartient à la Régie ». Cet article confère, par conséquent, à l'Administration un pouvoir de décision propre devant lequel les parties sont obligées de s'incliner, à moins qu'elles ne préfèrent recourir aux tribunaux.

Si les redevables se refusent à acquitter les droits que le Trésor leur réclame, celui-ci a à sa disposition une voie d'exécution spéciale, la contrainte administrative. « Le premier acte de poursuite pour le recouvrement des

» droits d'enregistrement et le paiement des peines et » amendes, dit l'article 64 de la loi de frimaire, sera une » contrainte ; elle sera décernée par le Receveur ou le » préposé de la Régie ; elle sera visée et déclarée exécu- » toire par le juge de paix du canton où le bureau est » établi et elle sera signifiée. — L'exécution de la con- » trainte ne pourra être interrompue que par une opposi- » tion formée par le redevable et motivée, avec assigna- » tion à jour fixe, devant le tribunal civil du départe- » ment (aujourd'hui de l'arrondissement). Dans ce cas, » l'opposant sera tenu d'élire domicile dans la commune » où siège le tribunal ».

Ainsi, lorsque le contribuable estime que les préten- tions de l'Administration sont injustifiées, il est obligé de faire opposition à la contrainte et d'assigner la Régie devant le tribunal civil, s'il veut éviter le paiement des droits qui lui sont réclamés. Il s'ensuit que, dans les ins- tances de cette nature, l'Administration de l'enregistre- ment est toujours défenderesse.

L'article 65 de la loi de frimaire établit pour ces ins- tances une procédure spéciale, plus rapide, plus simple et moins coûteuse que la procédure ordinaire.

» L'introduction et l'instruction des instances, y est-il » dit, auront lieu devant les tribunaux civils de départe- » ment (aujourd'hui d'arrondissement) ; la connaissance » et la décision en seront interdites à toutes autres auto- » rités constituées ou administratives. L'instruction se » fera par simples mémoires respectivement signifiés. — » Il n'y aura, d'autres frais à supporter, pour la partie qui » succombera, que ceux du papier timbré, des significa- » tions et du droit d'enregistrement des jugements. — » Les tribunaux accorderont soit aux parties, soit aux » préposés de la Régie qui suivront les instances, le délai

» qu'ils leur demanderont pour produire leurs défenses : » il ne pourra néanmoins être de plus de trois décades » (un mois). — Les jugements seront rendus dans les » trois mois, au plus tard, à compter de l'introduction des » instances, sur le rapport d'un juge, fait en audience » publique, et sur les conclusions du commissaire du » Directoire exécutif (ministère public) : ils seront sans » appel et ne pourront être attaqués que par voie de cas- » sation ».

Telle est la procédure généralement applicable aux contestations qui peuvent naître relativement aux droits de successions. Il est un cas, néanmoins, où l'Administration ne peut agir par voie de contrainte : c'est lorsque le revenu d'immeubles transmis par décès a été insuffisamment évalué dans une déclaration de succession et qu'il est impossible d'établir l'insuffisance par des actes de nature à faire connaître le véritable revenu des biens. Ainsi qu'on l'a vu plus haut, en étudiant l'article 19 de la loi de frimaire (V. chap. II), il faut alors recourir à l'expertise.

CHAPITRE X

DE LA FIXATION DES DROITS

(Titre X de la loi du 22 frimaire an VII)

L'article 69 de la loi du 22 frimaire an VII avait fixé les droits de succession de la manière suivante :

Ligne directe	Meubles : 0 fr. 25 °/₀ (art. 69, § 1, n° 3).	
	Immeubles : 1 fr. °/₀ (art. 69, § 3, n° 4).	
Entre époux	Meubles : 0 fr. 62 ½ °/₀ (art. 69, § 4, n° 2, *in fine*).	
	Immeubles : 2 fr. 50 °/₀ (art. 69, § 6, n° 3).	
Entre collatéraux et personnes non parentes.	Meubles : 1 fr. 25 °/₀ (art. 69, § 4, n° 2).	
	Immeubles : 5 fr. °/₀ (art. 69, § 8, n° 2).	

La quotité du droit proportionnel variait donc, non seulement en raison de la parenté, mais encore suivant la nature mobilière ou immobilière des biens transmis.

Le tarif de l'impôt sur les meubles n'était que du quart de celui des immeubles. Les biens meubles, en effet, étant, dans l'ancienne législation, totalement exemptés du droit de centième denier, le législateur de l'an VII, tout en les soumettant au droit proportionnel, n'osa pas les imposer au taux établi pour les immeubles. Comme le dit fort justement M. Maguéro, « l'innovation se fit » d'abord timide afin de se faire accepter. » (*Théorie de l'impôt sur les successions,* p. 162).

La loi du 28 avril 1816 (art. 53), remania les tarifs établis par la loi de frimaire, sauf pour les mutations en ligne directe.

Voici quels étaient les différents taux de l'impôt, sous l'empire de cette loi :

Ligne directe	Meubles . .	0 25	pour cent.
	Immeubles.	1 »	—
Entre époux	Meubles . .	1 50	—
	Immeubles.	3 »	—
Entre collatéraux aux degrés successibles.	Meubles . .	2 50	—
	Immeubles.	5 »	—
Entre étrangers. . .	Meubles . .	3 50	—
	Immeubles.	7 »	—

La loi du 21 avril 1832 (art. 33) modifia, à son tour, la quotité des droits applicables aux mutations par décès de meubles et d'immeubles, mais seulement en ligne collatérale et entre personnes non parentes.

Elle établit les tarifs suivants :

Entre frères et sœurs, oncles et tantes, neveux et nièces. . .	Meubles . .	3 »	°/₀
	Immeubles.	6 50	°/₀
Entre gr.-oncles et gr.-tantes, petits-neveux et pet.-nièces, et cousins germains	Meubles . .	4 »	°/₀
	Immeubles.	7 »	°/₀
Entre parents au-delà du 4ᵉ degré et jusqu'au 12ᵉ.	Meubles . .	5 »	°/₀
	Immeubles.	8 »	°/₀
Entre personnes non parentes.	Meubles . .	6 »	°/₀
	Immeubles.	9 »	°/₀

Enfin, la loi du 18 mai 1850 a abrogé la distinction faite

entre les meubles et les immeubles, quant au taux de l'impôt de mutation exigible.

« Les transmissions de biens meubles à titre gratuit » entre-vifs, dit l'article 10 de cette loi, et celles qui s'effec- » tuent par décès seront assujetties aux diverses quotités » de droits établis pour les transmissions d'un immeuble » de la même espèce. »

Le tarif résultant de la loi du 18 mai 1850, qui n'a d'ailleurs subi depuis aucune modification, du moins en ce qui concerne le principal des droits, est le suivant:

1° En ligne directe (ascendante et descendante): 1 0/0 ;

2° Entre époux: 3 0/0 ;

3° Entre frères et sœurs, oncles et tantes, neveux et nièces : 6,50 0/0 ;

4° Entre grands-oncles et grand'tantes, petits-neveux et petites-nièces, cousins germains : 7 0/0 ;

5° Entre parents au-delà du quatrième degré jusqu'au douzième : 8 0/0.

6° Entre personnes non parentes : 9 0/0.

Mais, en outre du droit principal, les lois fiscales ont institué des décimes.

Le décime est une surtaxe du dixième du droit principal: c'est un accessoire de l'impôt, qui est indivisiblement uni à celui-ci et qui se perçoit en même temps et par les mêmes moyens que lui.

La loi du 6 prairial an VII, article premier, établit un simple décime sur les droits d'enregistrement. Ce décime fut perçu jusqu'en juillet 1855. La loi du 14 juillet 1855, article 5, le doubla. Ce ne fut pas pour longtemps, car la loi du 23 juin 1857, article 13, revint au simple décime. Le double décime, à son tour, fut rétabli par l'article 14 de la loi du 2 juillet 1862 et prorogé par la loi du 13 mai

1863, puis il fut réduit à un décime et demi par la loi du 8 juin 1864, article 13.

A la suite des malheurs de la guerre de 1870, le double décime fut remis en vigueur par la loi du 23 août 1871, article premier, et ne tarda pas à être élevé d'un demi-décime supplémentaire, par la loi du 30 décembre 1873, article 2.

Depuis, il n'y a plus eu de modifications et, par suite, les droits de successions restent majorés de deux décimes et demi, ce qui fait que les taux de 1 ; 3 ; 6,50 ; 7 ; 8 et 9 0/0, en principal, s'élèvent réellement, décimes compris, à 1,25 ; 3,75 ; 8,125 ; 8,75 ; 10 et 11, 25 0/0.

En résumé, l'impôt de mutation par décès est établi en raison des rapports de parenté existant entre les parties, et le tarif est le même, que la mutation s'effectue par testament et libéralités à cause de mort, ou par l'effet de la succession *ab intestat*.

Cependant, il faut noter une exception à ce principe.

En effet, l'époux survivant, s'il est légataire de son conjoint prédécédé, ou s'il exerce les droits que la loi du 9 mars 1891 lui accorde, ne supporte que le droit de 3 0/0, tandis que s'il recueille la succession *ab intestat*, à défaut d'autre successible, il est assimilé à un étranger et paie 9 0/0 (Loi 28 avril 1816, article 53).

Jadis, l'enfant naturel qui venait à la succession en qualité de réservataire, conformément à la loi civile, payait le droit de mutation à 1 0/0 comme descendant; mais si, au contraire, il était appelé à la succession à défaut de parents au degré successible, on le considérait, quant à la quotité des droits, comme personne non parente (Loi 28 avril 1816, art. 53). Rien ne justifiait d'ailleurs cette façon de procéder, car, comme le dit avec sa haute autorité M. Demolombe « le droit des enfants naturels a tou-

» jours le même caractère, soit qu'ils concourent avec » des héritiers, soit qu'à défaut de parents au degré suc- » cessible, ils recueillent la totalité des biens : le droit » varie dans son étendue, mais non pas dans sa » nature ».

Aujourd'hui, cette anomalie a disparu et les enfants naturels, qui ont désormais la qualité d'héritiers, ne sont plus jamais soumis qu'au droit de 1 0/0, la loi du 25 mars 1896, article 8, ayant expressément abrogé, en ce qui les concerne, l'article 53 de la loi du 28 avril 1816.

L'alliance ne confère jamais la qualité de successible : aussi les alliés sont-ils soumis, pour la perception de l'impôt, au tarif établi pour les transmissions entre personnes non parentes.

Par contre, l'adoption crée, entre l'adoptant et l'adopté, une fiction de filiation légitime dont la loi fiscale accepte les conséquences en taxant au droit de la ligne directe la succession échue à l'adopté. Mais il n'en est pas de même lorsque l'adoptant succède à l'adopté ; le droit exigible dans ce cas, est celui fixé par la parenté naturelle existant entre eux, et, à défaut de parenté, celui de 9 0/0 (Maguéro, *Traité Alphabétique*, v° *Adoption*, n° 19).

Les parents au-delà du douzième degré ne sont pas reconnus par la loi comme successibles (article 755 Code civil) ; le tarif qui leur est applicable, s'ils sont institués légataires par testament, est donc celui de 9 0/0, comme entre étrangers.

Lorsqu'un héritier prend une part à la fois dans les lignes paternelle et maternelle, avec des degrés de parenté différents, on applique à chaque part le tarif afférent au degré de parenté par l'effet duquel elle est recueillie.

Enfin, il est utile de remarquer que c'est la loi en vigueur au moment du décès qui doit être appliquée,

quelles que soient les modifications survenues dans les tarifs entre cette époque et le jour du paiement effectif du droit proportionnel. Si, par exemple, le taux actuel de l'impôt venait à être modifié, toutes les successions ouvertes avant la promulgation de la nouvelle loi seraient régies par l'ancien tarif.

Les deux derniers titres de la loi du 22 frimaire an VII n'ont aucun rapport avec le sujet de la présente étude, sauf cependant l'article 73, qui abroge toutes les lois antérieures relatives aux droits d'enregistrement.

DEUXIÈME PARTIE

PROJETS DE RÉFORMES

CHAPITRE PREMIER

LES TENTATIVES DE RÉFORMES JUSQU'EN 1870

Le principe de la non distraction des charges, consacré par la loi du 22 frimaire an VII, a toujours été très combattu et avec raison.

« Rien, dit M. Paul Leroy-Beaulieu, dans son Traité de » la Science des Finances, rien n'égale, comme excès de » pouvoir et comme outrage à la justice, l'usage suivi » par le fisc, en France, de taxer les successions sans en » déduire les dettes. Il est impossible de voir un plus » monstrueux abus de la force publique. »

Il est en effet évident que l'impôt de succession ne devrait être acquitté, en bonne justice, que pour les biens dont le successible est réellement investi, c'est-à-dire sur l'actif net de l'hérédité.

Lors de la discussion de la loi de frimaire, cette opinion fut soutenue, non sans talent, par un membre du Conseil des Anciens, Jousselin.

« On ne doit, disait-il, compter la fortune du défunt » qu'après avoir déduit ses dettes. En vain pourrait-on » représenter les fraudes qui pourraient en résulter, car, » à l'égard des immeubles, on n'aura égard qu'aux dettes » hypothécaires dont les titres seraient représentés, avec » affirmation que le montant était dû au jour du décès ; » et, à l'égard des meubles, en justifiant d'un inventaire » en règle. N'est-il pas contre toute justice, contre tou- » tes les règles du pacte social, que l'Etat se trouve seul » héritier, au préjudice des héritiers légitimes ? Et c'est » cependant ce qui doit arriver, chaque fois que le passif » atteint, ou à peu près, le montant de l'actif. »

Duchâtel répondit « qu'on ne pouvait distraire les det- » tes passives sans compromettre absolument les droits » d'enregistrement. »

Crétet soutint que la déduction demandée était impra- ticable attendu qu'« il faudrait procéder à la liquidation » de toute succession contradictoirement entre le fisc et » les héritiers, les consommer en frais et en lenteurs par » des formes contentieuses, et cela indépendamment du » scandale intolérable qu'il y aurait à placer les prépo- » sés de la Régie dans un état permanent d'hostilité con- » tre toutes les familles et à les autoriser à pénétrer dans » leurs affaires les plus intimes. »

Aussi, pour éviter un tel scandale, on s'empressa de consacrer une mesure que M. Poincaré qualifie avec une juste sévérité de « violation grave des règles de la justice » fiscale. »

Au début de la Restauration, un mouvement d'opinion commença à se dessiner en faveur de l'abrogation du principe de la non distraction des dettes.

Aussi en 1819, le baron Louis, Ministre des Finances, institua une commission de sept membres, choisis dans

le haut personnel de l'Administration de l'Enregistrement et lui donna pour mission d'étudier la question de la déduction du passif.

La Commission rédigea un projet qui consacrait la déduction du passif hypothécaire (10 septembre 1819), mais qui ne vint jamais en discussion devant les Chambres et qui tomba dans l'oubli.

Lors de la Révolution de 1848, de nouvelles tentatives de réformes furent faites.

Le 30 janvier 1849, MM. Dérodé, Marcel Barthe et Bezançon soumirent à l'Assemblée nationale une proposition tendant à ce que les droits de mutations par décès « fussent, à l'avenir, fixés d'après le chiffre net de l'actif, déduction faite du passif. »

Le ministre des finances, M. Passy, fit rejeter cette proposition. Il reconnaissait pourtant « qu'elle avait pour elle » l'apparence de la justice », mais il faisait ressortir que son adoption entraînerait « une perte immense pour le » Trésor, des contestations constantes », et « qu'elle ouvrirait ce qu'il faut que les impôts n'ouvrent pas, une » source de fraude qui amènerait les inconvénients les » plus graves. »

Le 15 novembre 1849, M. Crémieux recommença la même tentative en faveur de la déduction du passif.

« Les droits, disait-il, ne sont dus que sur l'actif net » des successions. Pour composer l'actif net, l'héritier, » dans sa déclaration, déduit, en les énonçant, les dettes » hypothécaires, celles qui résultent soit de jugements, » soit d'actes authentiques, soit d'actes sous seings privés enregistrés, celles qui sont constatées par des actes » non enregistrés mais ayant date certaine et qui devront » être enregistrés en même temps que la déclaration. »

Toute énonciation fausse ou frauduleuse aurait été

punie d'amendes considérables et aurait donné naissance à une action correctionnelle pouvant aboutir à un emprisonnement de 6 jours à 3 mois.

De plus, M. Crémieux proposait l'établissement d'un tarif progressif, basé sur l'importance des successions et le degré de parenté des héritiers. Ce tarif était échelonné de 3 à 16 0/0. Enfin, les petites successions, celles inférieures à 2000 fr., auraient été affranchies de tout impôt.

Cette tentative en faveur de l'établissement d'une taxe progressive n'était pas la première. Déjà, en 1848, M. Goudchaux, alors ministre des Finances, avait essayé d'en faire adopter le principe. Il reconnaissait que l'impôt progressif, en général, pouvait présenter des inconvénients, « mais, ajoutait-il, il semble s'adapter naturelle-» ment à la matière des successions : les biens acquis par » cette voie ne sont pas le fruit du travail, de l'épargne, » de l'intelligence de celui qui les recueille ; il les doit au » hasard de la naissance, parfois même au hasard des » affections privées. Il est juste que l'héritier ou le léga-» taire, à qui la Société garantit la jouissance de ces bien-» faits du sort, paye à l'Etat une taxe d'autant plus » élevée que la succession ou la libéralité sont plus » importantes ».

M. de Parieu, nommé rapporteur du projet de M. Goudchaux, l'avait combattu énergiquement et fait rejeter.

La proposition Crémieux, en 1849, n'eut pas plus de succès. La Commission du budget l'écarta en ces termes : « Ce mode de perception abonde en impossibilités. A la » vérité, il n'admet à la déduction des biens que les dettes » enregistrées, ou ayant date certaine, et c'est déjà déser-» ter, dans l'application, une partie du système. Mais

» quel moyen pour le fisc de s'assurer que ces dettes ne » sont pas éteintes, puisqu'il arrive, le plus souvent, que » les actes libératoires ne sont pas enregistrés ?

« En résumé, il y aurait mécompte pour tout le monde ; » pour le fisc, que protègeraient très imparfaitement les » dispositions pénales de l'honorable M. Crémieux, et » qui ne retrouverait pas dans l'élévation des tarifs ce » qu'il perdrait dans le mode de perception ; pour le con- » tribuable, que des mesures aussi sévères et des recher- » ches aussi vexatoires ne manqueraient pas d'irriter et » qui accueillerait avec une défiance très légitime la faveur » de payer sur l'actif net une taxe triple, quadruple, quin- » tuple de la taxe actuelle ».

Une nouvelle tentative en faveur de la déduction du passif, faite par M. de Pierre, député, en 1862, ne réussit pas mieux.

Cependant, elle contribua sans doute à appeler l'attention du Gouvernement sur cette question, car, en 1864, il déposa un projet de réforme autorisant la déduction des dettes hypothécaires inscrites ayant pour objet une créance certaine et déterminée au jour de l'ouverture de la succession. Le projet établissait désormais la perception du droit proportionnel sur la valeur vénale des immeubles et non plus sur le revenu capitalisé. Il fut discuté par le Conseil d'Etat, mais ne fut pas soumis au Corps législatif.

Une proposition de M. Roulleau-Dugage, toujours en faveur de la distraction des charges, n'aboutit pas davantage, en 1866.

A la suite de la grande enquête agricole, faite dans les dernières années de l'Empire, le Sénat fut saisi de nombreuses pétitions ou vœux en faveur de la déduction des

dettes de l'actif héréditaire pour la perception des droits de succession.

Cette question fut discutée pendant plusieurs séances, surtout dans celles des 18 mars et 23 avril 1869. M. Lacaze, sénateur, se fit le champion de la réforme.

Les partisans du *statu quo* disaient, avec Championnière : « Il n'est pas présumable que l'impôt soit jamais » assis sur une base moins injuste. La perception ainsi » établie est facile et sanctionnée par une longue habi- » tude ; elle est supportée patiemment comme un acci- » dent rare » (Champ., n° 3403, *Traité des droits d'Enregistrement*).

M. Lacaze combattit avec une grande vigueur cette théorie qui s'accommode si bien de l'injustice plutôt que d'en chercher le remède.

» L'impôt, disait-il, peut être injuste de deux manières : » Il peut l'être par l'exagération, il peut l'être par la vio- » lation de l'égalité proportionnelle ; mais, de ces deux » injustices, celle qui blesse le plus, celle que l'on sup- » porte le plus difficilement, c'est l'injustice par violation » de l'égalité proportionnelle, c'est l'injustice par l'iné- » galité.

« Pour mon compte, je ne crois pas l'être, mais si » j'étais acculé à cette extrémité de choisir entre l'injus- » tice par l'exagération de l'impôt et l'injustice par la » violation de l'égalité, j'opterais pour la première.

« On s'habitue à l'exagération, on s'y résigne, on en » prend son parti ; le grief qui pèse proportionnellement » sur tout le monde vient bientôt à n'être plus considéré » comme un grief ; mais l'injustice par l'inégalité, cha- » que fois qu'elle fait son œuvre, inflige une blessure » nouvelle, elle irrite le même sentiment et elle produit

» cette irritation, non pas seulement chez celui qui souffre
» de l'injustice, mais chez les autres, chez tout le monde,
» dans la conscience publique ».

La réforme fut renvoyée au Gouvernement, avec mission d'en étudier les moyens pratiques de réalisation. On pouvait donc espérer qu'elle aboutirait enfin, lorsque survinrent les événements de 1870-1871.

CHAPITRE II

DE 1870 A 1889

Dès le 7 septembre 1871, M. Folliet demandait à l'Assemblée Nationale d'admettre la déduction des dettes, et M. de Marcère faisait un rapport favorable à cette proposition.

Mais le moment n'était vraiment pas opportun pour accomplir cette réforme, les charges énormes créées par la guerre nécessitant des ressources nouvelles et ne permettant pas de songer à la réalisation d'une modification qui aurait pu amener une moins-value importante dans le produit de l'impôt des mutations par décès.

En 1873, M. Méline demanda de nouveau, sous forme d'amendement, la distraction du passif. Cette proposition ne fut pas adoptée.

L'intervention de M. Benoît d'Azy, en 1874, fut aussi infructueuse.

La même année, M. Sebert revient à la charge, demandant toujours l'abrogation du principe de la non déduction des dettes et compensant la perte qui en aurait résulté, pour le Trésor, par une augmentation du tarif qui eût été porté, en principal, à 1 fr. 50 0/0 pour la ligne directe, à 3 fr. 50 0/0 entre époux, à 7 fr. 50 0/0 entre frères, neveux, oncles, etc., à 8 fr. 50 0/0 entre grands-oncles, petits-neveux, cousins germains, etc.; à 10 fr. 0/0 au-delà

du quatrième degré, jusqu'au douzième et à 11 fr. 0/0 entre étrangers.

La proposition de M. Sebert fut repoussée. Il la reprit, sous forme d'amendement, en 1875, mais inutilement.

M. Cherpin, en 1876, n'obtint pas un meilleur résultat.

Pourtant, le Gouvernement finit par s'émouvoir de toutes ces propositions, et, le 14 novembre 1876, le ministre des Finances, M. Léon Say, nomma une commission spéciale, composée de notabilités du Parlement et de l'Administration et lui confia l'examen des difficultés se rattachant à la question de la déduction du passif.

Les événements politiques d'alors vinrent interrompre les travaux de cette commission, qui restèrent sans résultat.

Cependant, l'initiative parlementaire continuait à demander, à chaque discussion du budget, qu'on accomplît enfin la réforme depuis si longtemps attendue. De 1876 à 1880, M de Gasté, député, présenta chaque année un amendement en ce sens. En 1883, M. Pieyre déposa une proposition de loi que M. Raoul Duval reprit, sous forme d'amendement, en 1886. Toutes ces tentatives restèrent infructueuses.

Le 25 mai 1886, un autre député, M. Duché, à propos de la discussion du budget de 1887, déposa un nouvel amendement. « Le droit de succession, y était-il dit, se » perçoit sur le montant de ce que chacun recueille ou » acquiert, déduction faite de la part qu'il doit supporter » dans les dettes à la charge de l'héritage. »

Par suite, non seulement la déduction des dettes aurait été admise, mais encore l'impôt eût été perçu, non plus sur l'actif global de la succession, mais sur la part recueillie par chaque héritier. Enfin, le tarif aurait été gradué d'après l'importance de chaque part.

Cet amendement fut écarté.

M. Borie, député, déposa, le 9 juin 1887, une autre proposition. La valeur vénale y était substituée au revenu capitalisé pour la liquidation du droit de succession sur les immeubles. Quant au passif, il devait être déduit de la masse successorale, pourvu qu'il résultât, soit de titres authentiques et réguliers, soit d'actes sous signatures privées ayant acquis date certaine un an au moins avant le décès. Enfin, la perte qui aurait résulté de cette réforme, pour le Trésor, était compensée au moyen du relèvement du tarif proportionnel actuellement en vigueur.

La Chambre n'admit pas cette proposition. Mais, lors de la discussion du budget de 1888, M. Borie la reprit en la modifiant par l'introduction d'un tarif progressant d'après l'importance de chaque part héréditaire, comme dans le système préconisé par M. Duché. Celui-ci, de son côté, représentait sa proposition de 1886.

La Commission du budget de 1888 examina les propositions de MM. Duché et Borie et, sur le rapport de M. Yves Guyot, elle proposa à la Chambre diverses modifications à la loi de frimaire.

D'après le projet de la Commission, le droit de succession aurait été perçu « sur le montant net de ce que » chacun recueille, déduction faite de ce qu'il doit sup- » porter dans les dettes à la charge de l'héritage. » Devaient être déduites les dettes hypothécaires, celles relatives à la profession du défunt et « les dettes chirogra- » phaires constatées par acte authentique ou par acte » sous seings privés enregistré au jour de l'ouverture de » la succession ».

Au contraire, la déduction n'était pas admise « pour les » dettes reconnues par le défunt au profit de ses héri-

» tiers, donataires ou légataires, et les intérêts des dettes » hypothécaires au-delà d'une année ».

Les héritiers étaient tenus, dans les trois mois du décès, de fournir à l'Administration « tous les éléments néces- » saires pour établir la situation active et passive du » défunt ». Toute fraude entraînait la peine d'un triple droit.

Enfin, la commission établissait un tarif progressif perçu suivant la part recueillie dans la succession par chaque ayant droit, d'après le tableau suivant :

PART NETTE RECUEILLIE PAR CHAQUE AYANT-DROIT DANS LA SUCCESSION	DROITS EXIGIBLES EN PRINCIPAL				
	Ligne directe	Entre époux	Entre frères neveux oncles etc.	Entre gr.-oncles p.-neveux cousins germains etc.	Entre parents au-delà du 4e degré et entre étrangers
	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0
Au-dessous de 1.000 fr.	1 »	3 »	6 50	7 »	9 »
De 1.001 à 20.000 fr. .	1 50	3 50	7 50	8 25	10 50
De 20.001 à 50.000 fr.	2 »	4 50	9 »	10 »	12 50
Au-dessus de 50.000 fr.	3 »	6 50	11 50	12 50	14 50

Cette réforme ne fut pas adoptée, mais le Gouvernement nomma une commission extraparlementaire, qui, sous la présidence de M. Boulanger, sénateur, directeur général honoraire de l'Enregistrement, fut chargée de préparer un nouveau projet. Il fut déposé sur le bureau de la Chambre des députés par M. Tirard, alors Ministre des Finances, le 27 mars 1888.

Ce projet admettait la déduction du passif, mais d'une façon purement facultative. Les héritiers pouvaient réclamer la déduction et, alors, ils étaient tenus de prendre la valeur vénale pour base de l'évaluation des immeubles. Ils avaient aussi la faculté de renoncer à la distraction des charges et, dans ce cas, on continuait à percevoir le droit proportionnel sur le revenu capitalisé des immeubles, mais la capitalisation des biens ruraux devait désormais se faire au denier 30 et non au denier 25.

La déduction était admise pour toutes les dettes en capital, liquides au jour de l'ouverture de la succession et résultant d'actes authentiques, de jugements ou d'actes sous seings privés enregistrés avant cette époque.

Le passif commercial n'était pas susceptible d'être déduit, à raison des fraudes nombreuses que cette mesure aurait pu entraîner.

Le projet renfermait dix articles. Cinq étaient consacrés à la déduction des charges, les cinq autres aux mesures destinées à compenser la perte en résultant pour le Trésor.

M. Tirard proposait de majorer de 1 0/0 les tarifs applicables aux successions en ligne collatérale et entre personnes non parentes. De plus, les formes de l'expertise eussent été simplifiées, de façon à rendre plus facile et plus active la répression des fausses évaluations immobilières. Les tarifs en vigueur en France pour les donations et successions auraient été appliqués désormais à l'Algérie. On devait aussi exiger, pour les transferts de titres nominatifs des sociétés, départements, communes et établissements publics, un certificat de paiement des droits de succession analogue à celui établi par l'article 25 de la loi du 8 juillet 1852 pour le transfert ou la muta-

tion des titres de la dette publique. Enfin, la taxe sur le revenu à percevoir sur les lots et primes de remboursement était portée de 3 à 6 francs pour 100.

Le projet Tirard ne put venir en discussion avant la fin de la législature.

CHAPITRE III

LÉGISLATURE DE 1889 à 1893

M. Rouvier, ministre des Finances, au début de la nouvelle législature, reprit intégralement le projet de M. Tirard et le déposa sur le bureau de la Chambre dans la séance du 28 novembre 1889.

Une commission spéciale fut chargée d'examiner le projet de loi. Elle se mit rapidement d'accord avec le Gouvernement et nomma rapporteur M. Emile Jamais, député.

I. — Rapport Jamais

L'article 1[er] du projet était ainsi conçu : « Pour la » liquidation et le paiement du droit de mutation par » décès, seront déduites les dettes en capital, à la charge » du défunt, qui sont liquides au jour de l'ouverture de » la succession et qui résultent d'actes authentiques, de » jugements ou d'actes sous seings privés enregistrés » trois mois au moins avant l'ouverture de la suc- » cession ».

L'article 2 spécifiait les dettes non susceptibles d'être déduites. C'étaient celles consenties par le défunt au profit de ses héritiers, donataires ou légataires, celles recon-

nues par testament, les loyers et fermages excédant le terme courant, les dettes commerciales, etc.

L'article 3 était relatif aux formalités nécessaires pour obtenir la distraction des dettes.

L'article 4 établissait que les droits seraient liquidés « sur la valeur vénale des immeubles, déterminée par la » déclaration des parties, et sans que cette valeur soit » inférieure au produit de la capitalisation du revenu faite » au denier 20 pour les immeubles urbains et au denier » 25 pour les immeubles ruraux ».

« La distraction du passif, disait le rapporteur, et la » perception du droit sur la valeur intégrale de l'actif » libéré de toutes charges sont deux idées qui se corres- » pondent et qui se déduisent l'une de l'autre. Toutes » deux sont conformes à l'équité et aux principes géné- » raux de notre législation fiscale. S'il s'agit, en effet, » d'une transmission à titre onéreux, d'une vente, par » exemple, le droit de mutation est perçu sur la valeur » vénale.

» Pourquoi modifier cette règle quand il s'agit des » transmissions par décès ? Est-ce pour alléger les char- » ges qui pèsent sur la propriété foncière ?

» Si la substitution de la valeur vénale à la valeur con- » ventionnelle devait aggraver la situation de la propriété » foncière, cette considération militerait contre cette » modification de la loi de frimaire. Mais il est, au con- » traire, facile de se convaincre que cette modification » frapperait surtout, non pas les propriétés qui produi- » sent, mais les propriétés d'agrément, parcs, châteaux, » etc., qui ont une valeur considérable et ne sont décla- » rées cependant que pour un revenu de beaucoup » inférieur à ce que représente leur valeur vénale ».

La commission avait supprimé le droit d'option

que le projet primitif accordait aux redevables et repoussé le rehaussement au denier 30 du taux de capitalisation du revenu des immeubles ruraux, estimant que le chiffre minimum de 30 était trop élevé et serait de nature à produire, dans certains cas, une capitalisation supérieure à la valeur réelle.

Mais, afin de conserver au Trésor le bénéfice des précieux moyens de contrôle « si péniblement réunis depuis » la loi de 1871, qui lui sont fournis sur le revenu de tous » les immeubles par l'enregistrement ou la déclaration » obligatoire des baux et locations, » la Commission avait tenu à fixer un minimum au-dessous duquel ne pourrait descendre l'évaluation en valeur vénale des immeubles : ce minimum était la capitalisation du revenu au denier 20 ou au denier 25, suivant la nature des fonds.

L'article 5 étendait la pénalité en vigueur pour les omissions, c'est-à-dire le double droit, « à toute déclaration » tendant à obtenir indûment la déduction d'une dette. »

L'article 6 élevait le tarif de l'impôt en ligne collatérale et entre étrangers. Les quotités étaient ainsi fixées, en principal :

Entre oncles et tantes, neveux et nièces : 7,50 0/0 ;

Entre grands-oncles, grand'tantes, petits-neveux, petites-nièces et cousins germains : 8 0/0 ;

Entre parents des 5e et 6e degrés : 9 0/0 ;

Entre parents au-delà du 6e degré jusqu'au 12e, 10 0/0 ;

Entre personnes non parentes : 12 0/0.

Les articles 7, 8 et 9 reproduisaient les autres mesures de compensation contenues dans le projet Tirard, à l'exception toutefois du nouveau mode de procédure pour l'expertise et de l'extension à l'Algérie des tarifs en vigueur dans la métropole pour les donations et successions, dispositions que la Commission avait repoussées.

Le projet vint à l'ordre du jour de la Chambre le 12 mars 1891. La discussion fut très brève. Cependant, un grand nombre d'amendements furent déposés, plusieurs demandant l'établissement d'un tarif gradué d'après l'importance des valeurs transmises, d'autres la suppression de l'hérédité *ab intestat* au-delà du 5e degré, d'autres enfin la réforme du mode d'évaluation de la nue propriété et de l'usufruit. Mais la Chambre renvoya tous les amendements à la Commission et vota intégralement le projet qui lui était soumis, en réservant l'examen des modifications à lui introduire pour la deuxième délibération.

Le projet retourna donc devant la Commission et M. Jamais étant devenu sous-secrétaire d'Etat aux Colonies fut remplacé comme rapporteur par M. Boudenoot. Celui-ci déposa un rapport supplémentaire le 4 juillet 1892.

II. — Rapport Boudenoot

Le nouveau texte soumis à la Chambre reproduisait la plupart des dispositions de celui précédemment voté, mais la Commission proposait une base plus large pour la déduction du passif. Elle réduisait à un mois, au lieu de trois, l'intervalle qui devait séparer la date du décès de celle à laquelle les dettes résultant d'actes, même sous seings privés, avaient acquis date certaine ; elle étendait aux intérêts et arrérages du terme courant la déduction qui, primitivement, ne devait être accordée que pour les capitaux, et elle autorisait même la déduction des dettes résultant de conventions verbales déclarées à l'enregistrement au moins un mois avant le décès ; enfin il suffisait que les dettes fussent liquides au jour de la

déclaration de la succession, et non plus au jour du décès, pour être admises à la déduction.

Voici d'ailleurs comment était conçu l'article 1[er] du projet : « Pour la liquidation et le payement des droits de » mutations par décès, seront déduites les dettes à » la charge du défunt, existant au jour de l'ouverture de » la succession et résultant :

» *a)* de jugements ;

» *b)* d'actes authentiques antérieurs d'au moins un » mois au décès ;

» *c)* d'actes sous seings privés enregistrés un mois au » moins avant l'ouverture de la succession ;

» *d)* des déclarations faites à l'enregistrement, un » mois au moins avant le décès, en vertu des lois exis- » tantes, de conventions verbales. »

Les droits d'enregistrement des donations entre-vifs de toutes natures et des mutations par décès, soit *ab intestat*, soit par testament ou autres actes de libéralité à cause de mort, étaient modifiés comme il suit, en principal :

Entre oncles et tantes, neveux et nièces : 7,50 0/0 ;

Entre grands-oncles et grand'tantes, petits-neveux et petites-nièces, cousins germains : 8,50 0/0 ;

Entre parents du cinquième et du sixième degré : 10 0/0 ;

Entre parents au-delà du sixième degré jusqu'au douzième : 12 0/0 ;

Entre personnes non parentes : 13 0/0.

Enfin, le nouveau projet réalisait une autre réforme importante, celle du mode d'évaluation de l'usufruit et de la nue propriété au cas de transmission, soit entre-vifs, à titre gratuit ou à titre onéreux, soit par décès.

» Aux termes de la loi du 22 frimaire an VII, disait » M. Boudenoot dans son rapport, quel que soit l'âge de

» la personne qui recueille un usufruit, le droit est payé
» suivant les mêmes règles. On calcule la valeur de l'usu-
» fruit en multipliant le produit des biens par 10 ou
» 12 1/2, suivant qu'il s'agit de biens urbains ou de biens
» ruraux, ce qui représente la moitié de la valeur de la
» propriété.

» Ainsi, l'usufruit paye la moitié du droit et la nue
» propriété paye tout de suite le droit entier. Le Trésor
» perçoit une fois et demie le droit.

« Il est facile de comprendre combien cette règle est
» injuste ».

On avait, en effet, à diverses reprises, demandé la modification de cette façon de percevoir et, le 22 mars 1880, le Gouvernement avait même déposé un projet de loi à ce sujet. La Commission de la Chambre chargée de l'examiner rédigea un rapport favorable, mais la fin de la législature survint avant que ce rapport fût venu en discussion.

Une deuxième tentative avait été faite plus tard par M. Peytral, alors ministre des Finances, qui reprit le projet de 1880 et le déposa sur le bureau de la Chambre, le 15 octobre 1888. Cette fois encore, la réforme n'avait pu aboutir.

M. Boudenoot et la Commission de 1892 reprirent, pour la troisième fois, le texte proposé en 1880 et en 1888.

Les articles relatifs à cette importante réforme étaient ainsi conçus :

« Art. 6. — La valeur de la nue propriété et de l'usu-
» fruit des biens meubles et immeubles est déterminée,
» pour la liquidation et le payement du droit propor-
» tionnel, ainsi qu'il suit, savoir :

» 1° Pour les transmissions à titre onéreux de biens,
» autres que créances, rentes ou pensions, par le prix

» exprimé, en y ajoutant toutes les charges en capital,
» sauf application des articles 17 de la loi du 22 frimaire
» an VII, et 13 de celle du 23 août 1871.

» 2° Pour les échanges et pour les transmissions entre-
» vifs à titre gratuit ou celles qui s'opèrent par décès,
» des mêmes biens, par une évaluation faite de la manière
» suivante : si l'usufruitier a moins de 20 ans révolus,
» l'usufruit est estimé aux sept dixièmes et la nue pro-
» priété aux trois dixièmes de la propriété entière, telle
» qu'elle doit être évaluée d'après les règles sur l'enre-
» gistrement. Au-dessus de cet âge, cette proportion est
» diminuée pour l'usufruit, et augmentée pour la nue
» propriété, d'un dixième pour chaque période de dix ans,
» sans fraction.

» A partir de soixante-dix ans révolus de l'âge de l'usu-
» fruitier, la proportion est fixée à un dixième pour
» l'usufruit et à neuf dixièmes pour la nue propriété.

» Pour déterminer la valeur de la nue propriété, il n'est
» tenu compte que des usufruits ouverts au jour de la
» mutation de cette nue propriété.

» L'usufruit constitué pour une durée fixe est estimé aux
» deux dixièmes de la valeur de la propriété entière pour
» chaque période de dix ans de la durée de l'usufruit,
» sans fraction, et sans égard à l'âge de l'usufruitier.

» 3° Pour les créances à terme, les rentes perpétuelles
» ou non perpétuelles et les pensions créées ou trans-
» mises à quelque titre que ce soit, et pour l'amortisse-
» ment de ces rentes ou pensions, par une quotité de la
» valeur de la propriété entière, établie suivant les règles
» indiquées au paragraphe précédent, d'après le calcul
» déterminé par les paragraphes 2, 7 et 9 de l'article 14
» de la loi du 22 frimaire an VII.

» Art. 7. — Les actes et déclarations régis par les dis-

» positions des deux derniers paragraphes de l'article 6 » feront connaître la date et le lieu de la naissance de » l'usufruitier, et, si la naissance est arrivée hors de » France ou d'Algérie, il sera, en outre, justifié de cette » date avant l'enregistrement ; à défaut de quoi, il sera » perçu les droits les plus élevés qui pourraient être dûs » au Trésor et la perception ainsi établie ne donnera lieu à » aucune restitution.

» L'indication inexacte de la date et du lieu de nais- » sance de l'usufruitier rendra passible, à titre d'amende, » d'un droit en sus, égal au supplément de droit simple » exigible. »

III. — Proposition Maujan et premier rapport Dupuy-Dutemps

Entre temps, M. Maujan, député, avait déposé, le 13 mai 1891, une proposition de réforme générale de l'impôt.

Il y demandait notamment que la vocation héréditaire des parents au-delà du quatrième degré fût supprimée et que les droits de mutation par décès fussent perçus d'après des tarifs gradués, non seulement suivant le degré de parenté des héritiers, mais encore d'après l'importance des successions.

Ces tarifs auraient varié de 0,50 à 20 0/0 de l'actif successoral, déduction faite des dettes antérieures au décès du *de cujus* et résultant d'actes authentiques ou ayant acquis date certaine d'après les règles du Code civil. Enfin, les parts individuelles échues à des descendants ou à des ascendants, et inférieures à 500 fr., eussent été exemptées de tout droit.

La Commission nommée pour l'examen de cette proposition confia à M. Dupuy-Dutemps le soin de rédiger un rapport, qui fut déposé le 9 juillet 1892.

Elle acceptait la limitation de la vocation héréditaire en ligne collatérale au quatrième degré de parenté, affranchissait de tout droit, dans les successions en ligne directe et entre époux, les parts n'excédant pas 1.000 fr. de valeur nette, et adoptait le principe de l'impôt progressif, qui devait être calculé « sur la part nette recueillie par chaque » ayant droit ».

Les tarifs proposés variaient de 2 fr. à 4 0/0 en ligne directe et entre époux; de 9 fr. à 11 0/0 entre frères et sœurs; de 10 fr. à 12,50 0/0 entre oncles et tantes, neveux et nièces; de 12 fr. à 14,10 0/0 entre tous les autres parents jusqu'au quatrième degré inclusivement; de 15 fr. à 17,10 0/0 entre parents au-delà du quatrième degré et entre personnes non parentes.

Ces différents taux de l'impôt s'appliquaient jusqu'à concurrence d'une valeur nette de un million. Mais l'impôt était indéfiniment progressif et, au-delà d'un million, le taux maximum augmentait de 0 fr. 10 0/0 par fraction de 50000 fr.

La Commission réclamait aussi la déduction du passif et ne faisait guère, sur ce point, que reproduire les dispositions du projet dont M. Jamais avait été rapporteur.

Enfin, elle demandait la réforme du mode d'évaluation de la nue propriété et de l'usufruit sur les mêmes bases que celles proposées par M. Boudenoot.

Mais, ni le rapport de M. Dupuy-Dutemps, ni celui de M. Boudenoot ne vinrent en discussion et la législature de 1889 à 1893 s'acheva sans avoir pu réaliser la réforme de l'impôt des mutations par décès.

CHAPITRE IV

LÉGISLATURE DE 1893 A 1898

I. — Projet Burdeau

La nouvelle Chambre fut élue en septembre 1893.

Dès le 8 février 1894, le Ministre des Finances, M. Burdeau, déposa un nouveau projet de loi.

Ce projet était très vaste. Il comprenait vingt articles. Les quatre premiers diminuaient les droits sur les ventes d'immeubles.

L'article 5 était relatif à la déduction des dettes pour la perception de l'impôt sur les successions. « Pour la liqui-» dation et le payement du droit de mutation par décès, » y était-il dit, seront déduites les dettes à la charge du » défunt, liquidées au jour de l'ouverture de la succes-» sion et établies à cette époque par des actes authenti-» ques et des jugements ».

L'exposé des motifs expliquait les raisons pour lesquelles on avait ainsi restreint le nombre des dettes déductibles.

« Il n'a pas paru possible, disait M. Burdeau, d'y » comprendre celles qui résultent d'actes sous seings » privés, même enregistrés, ni, à plus forte raison, les » dettes verbales, telles que les dettes de ménage, les

» frais funéraires, etc. L'expérience fournie par les législations étrangères démontre que l'existence de dettes verbales ne peut être établie qu'au prix de mesures vexatoires et de discussions puériles ou irritantes. En outre, dans la plupart des cas, le montant de ces dettes est acquitté au moyen de deniers comptants ou de fonds disponibles de la succession qui ne font l'objet d'aucune déclaration ».

Les dettes résultant d'actes sous signatures privées ayant acquis date certaine avant le décès par l'enregistrement du titre avaient elles-mêmes été écartées, dans la crainte de donner lieu à de trop nombreuses fraudes, l'acte sous seing privé se prêtant sans danger à la simulation de dettes dépourvues d'existence réelle, ce qui est moins à redouter d'une dette authentique, à cause de la solennité de l'acte et des frais qu'il entraîne.

Les dettes commerciales non plus n'étaient pas admises à la déduction, car les effets de commerce émis par un commerçant forment la contre-partie de ceux qui ont été souscrits à son profit. « C'est une sorte de dette flottante, et le montant de ces créances à court terme échappe, pour la plus grande partie, au paiement du droit de mutation par décès ».

L'article 6 énumérait toutes les présomptions qui auraient permis de considérer une dette comme éteinte ou simulée (dettes échues, dettes reconnues par testament, dettes consenties au profit des héritiers ou légataires, etc.). Il ne faisait d'ailleurs que reproduire les dispositions des projets antérieurs à ce sujet.

L'exposé des motifs faisait observer que les héritiers seraient dispensés de toute justification pour obtenir la déduction des charges, pourvu que cette déduction fût limitée aux dettes résultant d'actes authentiques ou de

jugements. Le redevable n'aurait qu'à « fournir verbale-
» ment les indications de nature à permettre au Receveur
» de reconnaître que cette dette figure au nombre de celles
» dont la distraction est autorisée », ce qui supprimerait tous les inconvénients et les conflits qui n'auraient pas manqué de naître si on avait voulu imposer aux héritiers l'obligation de justifier l'existence de toute dette déclarée par la représentation du titre.

L'article 7 punissait d'une amende égale au double du supplément exigible toute déclaration ayant indûment entraîné la déduction d'une dette.

L'article 8 établissait la base de l'impôt sur la valeur vénale des immeubles. Il était ainsi conçu : « Le droit de
» mutation par décès sera liquidé, quant aux immeubles,
» sur la valeur vénale des biens. — Toutefois, la valeur
» imposable actuelle servira de base à la perception
» toutes les fois qu'elle excèdera la valeur vénale.

» La déclaration de la valeur vénale sera accompagnée
» de la déclaration du produit des biens ou du prix des
» baux courants, telle que cette dernière est exigée par les
» lois existantes.

» Les insuffisances d'évaluation, soit en valeur vénale,
» soit en revenu, seront constatées par voie d'expertise,
» s'il y a lieu, et réprimées, le tout selon les règles actuel-
» lement en vigueur ».

Les articles 9 et 10 étaient relatifs à la modification du système actuel pour la liquidation du droit proportionnel d'enregistrement applicable aux mutations de nues propriétés et d'usufruit. Ils n'étaient d'ailleurs que la reproduction littérale des articles 6 et 7 du projet de 1892 dont M. Boudenoot avait été le rapporteur.

Les dégrèvements résultant du projet de M. Burdeau auraient amené, pour le Trésor, une perte annuelle évaluée

à 81 millions. Les dix derniers articles du projet la compensaient au moyen de plus-values résultant de diverses mesures. On relevait les tarifs en matière de donations, on établissait un certificat indispensable pour effectuer les transferts de titres nominatifs et destiné à assurer sur ces titres la perception des droits de succession, on étendait les droits de mutation par décès à l'Algérie, on augmentait le tarif applicable aux ventes de meubles, on rendait proportionnels les droits de timbre des quittances et chèques, on majorait la taxe sur le revenu applicable aux lots et primes.

Enfin, on estimait que la substitution de la valeur vénale au revenu capitalisé amènerait une importante augmentation de recettes et on demandait le surplus à un relèvement des tarifs des droits de succession. Ces droits restaient d'ailleurs strictement proportionnels, mais, aux termes de l'article 11 du projet, ils devaient désormais être perçus, en principal, selon les quotités ci-après :

Ligne directe : 1,50 0/0 ;

Entre époux : 3 0/0 ;

Entre frères et sœurs : 7 0/0 ;

Entre oncles et tantes, neveux et nièces : 8 0/0 ;

Entre grands-oncles, grand'tantes, petits-neveux, petites-nièces et cousins germains : 9 0/0 ;

Entre parents aux 5e et 6e degrés : 11 0/0 ;

Entre parents au-delà du 6e degré jusqu'au 12e : 12 0/0 ;

Entre personnes non parentes : 13 0/0.

II. — Deuxième rapport Dupuy-Dutemps

Une Commission fut nommée pour examiner le projet de M. Burdeau et les propositions d'initiative parlemen-

laire déposées par M. Dupuy-Dutemps, le 25 novembre 1893, et par M. Boudenoot, le 30 novembre suivant, et qui n'étaient, d'ailleurs, que la reproduction des articles insérés dans les rapports qu'ils avaient antérieurement rédigés.

La Commission adopta un nouveau projet, d'ailleurs très vaste, qui fit l'objet d'un important rapport de M. Dupuy-Dutemps.

L'article 1er était relatif à l'abaissement du tarif des droits sur les ventes immobilières.

L'article 2 ordonnait la déduction, pour le payement des droits de mutation par décès « des dettes à la charge » du défunt, liquides au jour de l'ouverture de la succes- » sion et établies à cette époque :

» 1° Par des jugements ;

» 2° Par des actes authentiques antérieurs de trois mois » à l'époque du décès ;

» 3° Par des actes sous seings privés, enregistrés ou ayant » acquis date certaine, autrement que par le décès du *de* » *cujus*, trois mois au moins avant l'ouverture de la suc- » cession. »

La déduction admise était donc beaucoup plus large que celle proposée par M. Burdeau.

L'article 3 énumérait les dettes non susceptibles d'être déduites et ne faisait guère que reproduire les dispositions contenues à ce sujet dans le projet du Gouvernement. Mais il établissait, de plus, l'obligation pour les parties de fournir les justifications nécessaires à l'appui de leur demande en déduction et de représenter le brevet ou l'expédition de l'acte ou du jugement servant de titre à la dette.

L'acticle 4, relatif aux pénalités, punissait toute déclaration ayant indûment entraîné la déduction d'une dette « d'une amende égale à la moitié du supplément de droit » exigible, si cette déclaration portait sur une valeur

» égale ou inférieure à la moitié du passif héréditaire et » à un droit en sus, si cette valeur dépassait la moitié.»

L'article 5 établissait la perception du droit, quant aux mutations par décès immobilières, sur la valeur vénale des biens, sans que cette valeur pût être inférieure au produit de la capitalisation du revenu par 20 ou 25 (système actuel), conformément au projet de M. Burdeau.

L'article 6 modifiait les pénalités actuelles en matière d'omissions dans les déclarations de successions. Au lieu d'un droit en sus, les peines auraient été d'un quart en plus du supplément de droit exigible sur les objets omis, si la valeur de ceux-ci était égale ou inférieure au quart des biens déclarés ; d'un demi-droit en sus, si cette valeur était supérieure au quart et inférieure à la moitié, et, enfin, d'un droit en sus, si cette proportion était dépassée.

Les articles 7 et 8, relatifs à la nouvelle base adoptée pour la détermination de la valeur de l'usufruit et de la nue propriété, reproduisaient textuellement le projet de M. Burdeau, qui n'avait fait, d'ailleurs, lui-même, comme on l'a vu, que reprendre le texte proposé en 1880, en 1888 et en 1892.

L'article 9 déterminait le tarif des droits de mutation par décès. La succession devait faire l'objet d'une déclaration unique, au lieu où elle s'était ouverte. Les droits étaient perçus sans décimes, sur la part héréditaire recueillie par chacun des successibles, et d'après un tarif progressif.

Dans chaque ligne, la valeur successorale était répartie en 17 tranches, dont la plus faible allait de 1 franc à 2.000 francs, et la plus forte commençait à 20 millions.

Les tarifs s'échelonnaient :

En ligne directe, de 1 fr. 25 à 10 fr. 25 0/0 ;

Entre époux, de 3 fr. 75 à 12 fr. 75 0/0 ;

Entre frères et sœurs, de 8 francs à 17 francs 0/0 ;

Entre oncles et tantes, neveux et nièces, de 9 fr. 50 à 18 fr. 50 0/0 ;

Entre grands-oncles, grand'tantes, petits-neveux, petites-nièces et cousins-germains, de 11 francs à 20 francs 0/0 ;

Entre parents aux 5e et 6e degrés, de 13 francs à 22 francs 0/0 ;

Entre parents au-delà du 6e degré et entre personnes non parentes, de 15 fr. 50 à 24 fr. 50 0/0.

Toutefois, en ligne directe, les parts nettes héréditaires inférieures à 1.000 francs n'étaient frappées que d'un droit de 0 fr. 50 0/0.

Les derniers articles du projet de la Commission étaient relatifs à l'augmentation des droits de donations entre-vifs, à l'application des droits de mutations à titre gratuit à l'Algérie, sous la réserve de certaines exceptions, enfin à l'établissement des mesures proposées dans les projets antérieurs en vue d'assurer la perception de l'impôt de succession sur les titres nominatifs des sociétés, départements, communes, etc.

Les principaux reproches que l'on pouvait adresser au projet de la Commission étaient la trop grande complication du tarif et, surtout, le taux véritablement exagéré auquel il aboutissait pour les successions importantes, même en ligne directe.

III. — Projet Poincaré

En juillet 1894, M. Poincaré, Ministre des Finances, déposa un nouveau projet. Il était inséré dans le projet de budget pour l'année 1895.

Il n'admettait la déduction que des « dettes à la charge » du défunt, liquides au jour de l'ouverture de la succes- » sion et établies à cette époque, soit par des actes authen- » tiques antérieurs d'un mois au moins au décès, soit par » des jugements ». C'était, M. Poincaré le déclarait lui-même, « renfermer la déduction du passif dans les limites » où l'avait circonscrite le projet de M. Burdeau ».

L'exposé des motifs expliquait que cette limitation ne serait que provisoire, mais qu'il paraissait indispensable d'expérimenter la réforme avant de l'étendre aux dettes résultant d'actes sous seings privés même enregistrés, ces derniers actes se prêtant trop facilement à la création d'un passif fictif. Comment, en effet, disait le Ministre, « s'as- » surer de la sincérité des signatures apposées sur l'acte » d'obligation ? Comment empêcher une personne de » souscrire au profit d'un tiers, d'un inconnu quelconque, » un billet qu'elle ferait enregistrer, qu'elle garderait » ensuite par devers elle, de manière à ne pas constituer » un titre dans les mains de ce dernier, et que ses héri- » tiers représenteraient plus tard, au Receveur, afin » d'obtenir la déduction ? »

L'article 2 énumérait, comme tous les projets antérieurs, les dettes non susceptibles de déduction (dettes échues, dettes reconnues par testament, etc.).

L'article 3 maintenait la pénalité proposée par M. Burdeau pour réprimer les déclarations ayant indûment entraîné la déduction d'une dette. Cette peine était une amende égale au double du supplément de droit exigible.

Le projet rappelait également le principe de la solidarité des cohéritiers pour le paiement de la pénalité encourue.

M. Poincaré repoussait énergiquement l'atténuation des pénalités proposée par la Commission des successions.

« Ce n'est pas, disait-il fort justement, lorsqu'il s'agit de » l'appliçation d'un principe aussi nouveau que celui de la » déduction du passif, d'une matière où l'esprit de fraude » trouvera trop facilement à s'exercer, qu'il convient de » désarmer l'Administration. Il semble même nécessaire, » dans de pareilles circonstances, de doubler la pénalité » habituelle. Plus d'une fois, sans doute, l'Administration » se trouvera en présence de redevables peu fortunés, ou » n'ayant péché que par ignorance, mais c'est ce qui » arrive déjà et la juridiction gracieuse s'exerce, en pareil » cas, largement ».

L'article 4 établissait la liquidation du droit proportionnel, quant aux immeubles, sur la valeur vénale des biens, sauf à conserver comme minimum de déclaration la valeur imposable actuelle, c'est-à-dire la capitalisation du revenu par 20 ou par 25. Ici encore, M. Poincaré ne faisait que reproduire le projet de M. Burdeau.

Il en était d'ailleurs de même pour les articles 5 et 6, relatifs aux mutations de nue propriété et d'usufruit.

L'article 7 adoptait le principe d'une déclaration unique. « Les mutations par décès, disait-il, seront enregistrées » au bureau du domicile du décédé, quelle que soit la » situation des valeurs mobilières ou immobilières à » déclarer ».

A défaut de domicile en France ou en Algérie, la déclaration devait être faite au bureau du lieu du décès, et, si celui-ci n'avait eu lieu ni en France, ni en Algérie, à celui des bureaux de la situation des biens désigné par l'Administration.

Mais « c'est dans l'article 8, disait l'exposé des motifs, » que se trouve le trait le plus caractéristique du nouveau » projet du Gouvernement, car cet article substitue au » droit proportionnel de mutation par décès un droit

» gradué non seulement d'après le degré de parenté, » mais aussi d'après l'importance des valeurs trans- » mises ».

M. Poincaré déclarait d'ailleurs hautement que cette réforme n'impliquait aucune adhésion au principe général de l'impôt progressif, et il s'appuyait, pour soutenir cette thèse, sur l'opinion de Stuart Mill et sur celles de M. Léon Faucher et de M. Joseph Garnier.

« Bien que, dans mon opinion, dit en effet Stuart Mill, » le principe progressif, qui consiste à lever un tant pour » cent plus élevé sur les sommes plus fortes, puisse sou- » lever des objections, comme principe général de répar- » tition de l'impôt, il serait juste et utile de l'appliquer » dans la fixation des droits sur les legs et les succes- » sions. »

Somme toute, concluait M. Poincaré, « depuis long- » temps, le législateur a établi un tarif progressif suivant » le degré de parenté..... La loi fiscale présume que la » faculté contributive augmente au fur et à mesure que » la parenté s'éloigne, et cette présomption est très rai- » sonnable, parce qu'au fur et à mesure que la parenté » s'éloigne, l'héritage était moins attendu, et que, par » suite, un prélèvement plus fort est plus facile à sup- » porter..... La graduation des taux, par rapport à l'im- » portance des parts héréditaires, repose exactement sur » les mêmes idées. Elle n'a rien de plus choquant que la » graduation par rapport à l'éloignement de la parenté ; » elle se justifie, au contraire, parfaitement par des motifs » analogues.

» Que les facultés normales, permanentes des contri- » buables soient strictement proportionnelles à leurs res- » sources, et que les impôts prélevés tous les ans, sur les » différentes formes de leurs revenus, doivent respecter

» cette proportionnalité, c'est une question dont la solu-
» tion n'est pas le moins du monde liée à celle que nous
» traitons. En matière de succession, il s'agit de mesurer
» la faculté contributive exceptionnelle qui résulte d'un
» fait déterminé et de frapper un accroissement acciden-
» tel de richesse. Plus cet accroissement est considéra-
» ble, plus grand est l'avantage que la loi garantit à l'hé-
» ritier, plus grande aussi la faculté imprévue qui en
» résulte. »

Le Ministre justifiait encore l'établissement d'un tarif progressant avec l'importance des valeurs transmises par un argument des plus ingénieux : « Très souvent, disait-
» il, l'importance de la part recueillie tient aux prédécès
» d'héritiers du même rang ou d'un rang antérieur, et
» l'ayant droit profite d'une sorte de mutation virtuelle,
» qui n'a donné lieu au payement d'aucune taxe. Un père
» a deux fils ; s'ils vivent tous deux au moment de sa mort,
» chacun héritera de la moitié. Si l'un disparaît avant son
» père et avant son frère, ce dernier recueillera la succes-
» sion tout entière, alors qu'une moitié aurait pu être
» l'objet de deux mutations.

» Dans bien des cas, la graduation sera donc justifiée,
» non seulement par l'enrichissement même, mais par les
» mutations qui ont implicitement contribué à la forma-
» tion de la part. »

M. Poincaré faisait encore valoir que le tarif progressif permettait de dégrever les petites successions, mais il reconnaissait que la graduation, « pour être acceptée et
» pour ne pas favoriser la fraude, devait être prudente et
» modérée. »

Voici quels étaient les tarifs proposés et qui n'auraient été susceptibles d'aucune addition de décimes :

INDICATION DES DEGRÉS DE PARENTÉ	TAUX APPLICABLE A LA FRACTION DE PART NETTE COMPRISE ENTRE :							
	1 franc et 2.000 fr.	2.001 et 10.000 fr.	10.001 et 50.000 fr.	50.001 et 100.000 fr.	100.001 et 250.000 fr.	250.001 et 500.000 fr.	500.001 et 1 million	Au-dessus de 1 mill.
	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0
1° Ligne directe	1 »	1 25	1 50	1 75	2 »	2 50	2 50	2 50
2° Entre époux	3 75	4 »	4 50	5 »	5 50	6 »	6 50	7 »
3° Entre frères et sœurs . . .	8 50	9 »	9 50	10 »	10 50	11 »	11 50	12 »
4° Entre oncles et tantes, neveux et nièces	10 »	10 50	11 »	11 50	12 »	12 50	13 »	13 50
5° Entre gr.-oncles, gr.-tantes, pet.-neveux, petites-nièces et cousins germains. .	12 »	12 50	13 »	13 50	14 »	14 50	15 »	15 50
6° Entre parents aux 5e et 6e degrés	14 »	14 50	15 »	15 50	16 »	16 50	17 »	17 50
7° Entre parents au-delà du 6e degré et entre personnes non parentes	15 »	15 50	16 »	16 50	17 »	17 50	18 »	18 50

L'époux survivant ou les enfants naturels appelés à la succession, à défaut de parents au degré successible, continuaient à être considérés, quant à la quotité des droits, comme personnes non parentes.

Les derniers articles du projet de M. Poincaré étaient relatifs au relèvement des tarifs des droits de donations entre vifs (art. 9 et 10) ; à l'établissement d'un certificat de payement des droits de succession, rendu obligatoire pour effectuer les transferts et mutations de titres nominatifs des sociétés, départements, communes, etc. (art. 11) ; à

l'extension à l'Algérie des tarifs nouveaux des droits de donations et successions, sauf certaines exceptions (art. 12); et enfin, à l'augmentation du tarif des ventes de meubles (art. 13).

La Chambre, sur la proposition du Ministre, décida le renvoi de ce projet, non à la Commission des successions, mais à la Commission du budget, par la raison que la réforme devait prendre place dans la loi de finances et que les plus-values de recettes qu'elle devait produire étaient destinées à équilibrer le budget de 1895.

IV. — Premier rapport Doumer

La Commission du budget fit subir au projet du Gouvernement diverses modifications. Un nouveau texte fut arrêté et M. Doumer, député, fut chargé du rapport, qu'il présenta à la Chambre, le 10 novembre 1894.

Dans son ensemble, la Commission avait adopté le projet de M. Poincaré, et, sur bien des points, elle ne faisait que reproduire presque textuellement ses articles.

Le principal changement était une modification de tarifs. D'après les travaux de la Commission, expliquait le rapport de M. Doumer, « d'un côté, le taux des droits » proposés était réduit de moitié pour les parts successorales de moins de 1.000 francs dans toutes les lignes » et à tous les degrés; le taux pour les parts de moins de » 10.000 francs entre époux et entre frères et sœurs était » abaissé de manière que ces parts ne puissent payer, en » aucun cas, une somme supérieure à celles qu'elles » payent avec le tarif actuellement en vigueur.

« D'un autre côté, les taux portés au tableau dans le » projet du Gouvernement furent élevés de 1 0/0 pour

» l'avant-dernière tranche (de 500.001 fr. à 1 million) et
» de 2 0/0 pour la dernière tranche (plus de 1 million), et
» une nouvelle tranche fut créée pour les portions de
» parts au-dessus de 3 millions. Le taux, dans les diver-
» ses lignes, y était de 1 0/0 supérieur à ceux de la tran-
» che précédente ».

Mais, le Ministre n'ayant pas accepté toutes ces modifications, une transaction intervint entre lui et la Commission et aboutit à la rédaction d'un texte (article 8) accepté à la fois par le Gouvernement et la Commission.

Cet article 8 était ainsi conçu :

« Les droits de mutations par décès de biens meubles
» ou immeubles seront liquidés sur la part nette recueillie
» par chaque ayant droit. Ils seront perçus, sans addition
» d'aucun décime, pour chacune des fractions de cette
» part, suivant les tarifs portés au tableau ci-après :

Tableau

INDICATION DES DEGRÉS DE PARENTÉ	TAUX APPLICABLE A LA FRACTION DE PART NETTE COMPRISE ENTRE :							
	1 franc et 2.000 fr.	2.001 et 10.000 fr.	10.001 et 50.000 fr.	50.001 et 100.000 fr.	100.001 et 250.000 fr.	250.001 et 500.000 fr.	500.001 et 1 million	Au-dessus de 1 mill.
	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0
1° Ligne directe	1 »	1 25	1 50	1 75	2 »	2 50	2 75	3 »
2° Entre époux	3 75	4 »	4 50	5 »	5 50	6 »	7 50	9 »
3° Entre frères et sœurs . . .	8 50	9 »	9 50	10 »	10 50	11 »	12 50	14 »
4° Entre oncles et tantes, neveux et nièces	10 »	10 50	11 »	11 50	12 »	12 50	14 »	15 50
5° Entre gr.-oncles, gr.-tantes, pet.-neveux, petites-nièces et cousins germains. .	12 »	12 50	13 »	13 50	14 »	14 50	16 »	17 50
6° Entre parents aux 5e et 6e degrés.	14 »	14 50	15 »	15 50	16 »	16 50	18 »	19 50
7° Entre parents au-delà du 6e degré et entre personnes non parentes	15 »	15 50	16 »	16 50	17 »	17 50	19 »	19 50

« Toutefois, pour les parts successorales nettes n'excédant pas 1000 fr., et seulement en ligne directe, entre époux et entre frères et sœurs, les taux portés au tableau ci-dessus seront réduits de moitié et fixés ainsi :

» En ligne directe : 0.50 0/0 ;

» Entre époux : 1.875 0/0 ;

» Entre frères et sœurs : 4.25 0/0 ;

» Pour les parts successorales nettes n'excédant pas 10,000 fr., et seulement entre époux et entre frères et

» sœurs, l'impôt sera calculé sur la part entière à un taux » ainsi réduit ;

» Entre époux : 3.75 0/0 ;

» Entre frères et sœurs : 8.10 0/0.

» Les dispositions de l'avant-dernier alinéa de l'ar- » ticle 53 de la loi du 28 avril 1816 sont maintenues ».

La Commission avait, de plus, relevé les tarifs des donations entre vifs, ainsi que le taux de la taxe exigible sur les lots payés aux créanciers et porteurs d'obligations et autres titres d'emprunt (fixé à 8 0/0) ; elle avait réduit à 2 0/0, sans décimes, le droit applicable aux ventes d'immeubles n'excédant pas 1.000 fr. ; enfin, elle avait étendu à l'Algérie les nouveaux tarifs des droits de succession, sous la réserve que l'impôt serait toujours liquidé sur la valeur vénale, « sans limitation de cette valeur basée sur la capi- » talisation du revenu », et en spécifiant que les immeubles ruraux de colonisation seraient affranchis de droits de mutation par décès, pendant dix ans, à dater du jour où ils auraient été concédés ou acquis et que, après ce délai, les droits exigibles seraient moitié de ceux fixés par l'article 8.

Pour le surplus, le nouveau projet n'était que la reproduction de celui de M. Poincaré.

Il semblait, cette fois, que la réforme aboutirait. Mais, avant que la Chambre ait pu entamer la discussion du budget des recettes de 1895, le ministère démissionna.

Le nouveau Ministre des Finances, M. Ribot, dans l'exposé des motifs du budget rectifié, le 9 février 1895, expliqua qu'il ne lui semblait plus possible de maintenir dans la loi de finances le projet concernant les successions, vu le retard qui en résulterait pour le vote de cette loi qui aurait dû être promulguée avant le 31 décembre 1894 et qui était encore en discussion devant la Chambre deux

mois plus tard. Le Gouvernement proposa donc de distraire les projets de réforme de la loi du budget, et la Commission, puis la Chambre, acceptèrent la disjonction qui fut votée le 16 mars 1895.

La Commission du budget de 1895 resta saisie du projet relatif aux successions et le Gouvernement accepta, dans son ensemble, le texte du 10 novembre 1894.

Cependant, quelques modifications furent proposées par le Gouvernement et acceptées par la Commission.

Les principales résultaient d'une déduction plus complète des dettes et de l'abandon de la substitution de la valeur vénale au revenu capitalisé pour la perception des droits sur les immeubles.

Ces deux modifications ayant pour résultat une diminution considérable des recettes prévues, il fallut, d'autre part, la compenser par des mesures répressives de la fraude et par quelques majorations de tarifs.

Un nouveau texte fut donc arrêté par la Commission et fit l'objet d'un rapport supplémentaire de M. Doumer.

V. — Deuxième rapport Doumer

L'article premier admettait à la déduction toutes « les » dettes à la charge du défunt, dont l'existence au jour de » l'ouverture de la succession était dûment justifiée, » savoir : pour les dettes civiles, par des titres suscepti- » bles de faire preuve en justice contre le défunt, et, pour » les dettes commerciales, par ses livres de commerce ». La formule, on le voit, était des plus larges.

Les dettes déductibles devaient être détaillées, article par article, dans un inventaire sur papier non timbré, déposé au bureau de l'enregistrement, lors de la décla-

ration de la succession et certifié par le déclarant.

Toute dette pour laquelle il n'aurait été fourni que des justifications jugées insuffisantes par le Receveur, devait être écartée et non déduite de l'actif, sauf aux parties à se pourvoir en restitution des droits qu'elles estimeraient perçus indûment.

L'article 2, énumération des exceptions à la règle générale de la déduction des dettes, reproduisait le texte de 1894, à deux légères modifications près. Les intérêts, arrérages, loyers ou fermages excédant le terme courant, étaient, en effet, admis à la déduction, pourvu, bien entendu, qu'il fût dûment justifié de l'existence de ce passif. — D'autre part, toutes les dettes échues, même plus de trois mois avant l'ouverture de la succession, pouvaient être déduites, à la condition qu'il fût produit une attestation du créancier certifiant leur existence au décès du *de cujus*.

Par suite, restaient seulement comme non susceptibles de déduction :

1° Les dettes échues trois mois au moins avant l'ouverture de la succession et pour lesquelles il ne serait pas produit de certificat attestant leur existence ;

2° Les dettes consenties par le défunt au profit de ses héritiers, donataires et légataires ou de personnes interposées (père, mère, enfants, descendants et époux. Article 911, Code civil) ;

3° Les dettes reconnues par testament et considérées, au point de vue fiscal, comme des legs ;

4° Les dettes garanties par une inscription hypothécaire périmée ;

5° Les dettes résultant de titres passés ou de jugements rendus à l'étranger, celles hypothéquées sur des immeubles situés à l'étranger et celles dépendant de successions d'étrangers.

L'article 3, relatif aux pénalités, punissait toute attestation ou déclaration ayant indûment entraîné la déduction d'une dette d'une amende égale au quart de cette dette, avec minimum de 200 fr. en principal.

Il était, en effet, nécessaire de prendre des mesures sévères contre les facilités que le régime si libéral des articles 1 et 2 ne pouvait manquer d'offrir aux tentatives de fraude.

L'ancien article 4, relatif à la déclaration des immeubles d'après la valeur vénale, pourvu qu'elle fût supérieure au revenu capitalisé, avait disparu.

« Ce qui a été surtout critiqué, disait le rapporteur, » dans les dispositions de cet article, c'est la faculté » laissée à l'Administration de choisir le mode d'évalua- » tion le plus avantageux pour le Trésor ». Aussi la Commission, estimant qu'il fallait choisir entre les deux systèmes et non les combiner ou les cumuler, et considérant que la déclaration d'après la valeur vénale imposerait un surcroît de charges à la propriété rurale, avait-elle décidé de maintenir le système actuel.

Mais, en présence « des fraudes trop fréquentes qui se » produisent dans la déclaration de la valeur des meubles » meublants, objets d'art, etc., qui garnissent l'habitation » du défunt, fraudes qui ont lieu journellement et ouver- » tement, sans que le fisc ait la possibilité de les attein- » dre », la Commission proposait de donner à l'Administration des armes nouvelles.

« La valeur de la propriété des biens meubles, disait » l'article 4, est déterminée, pour la liquidation et le » payement du droit de mutation par décès :

« 1° Par l'estimation contenue dans les inventaires ou » autres actes passés dans les deux années du décès ;

» 2° Par le prix exprimé dans les actes de vente, lors-

» que cette vente a lieu publiquement et dans les deux » années qui suivent le décès ; cette disposition s'appli- » que aux objets inventoriés et estimés conformément au » paragraphe premier et dont l'évaluation serait inférieure » au prix de vente ;

» 3° A défaut d'inventaire, d'actes ou de vente, par » l'évaluation faite dans les polices d'assurances en cours » au jour du décès et souscrites par le défunt ou ses » auteurs moins de cinq ans avant l'ouverture de la suc- » cession, sauf aux héritiers, en cas d'évaluation exagérée » dans la police, à en fournir la preuve ;

» 4° Enfin, à défaut de toutes les bases d'évaluation » établies aux trois paragraphes précédents, par la décla- » ration faite, conformément au § 8 de l'article 14 de la » loi du 22 frimaire an VII.

» L'insuffisance dans l'estimation des biens déclarés » sera punie d'un droit en sus, si elle résulte d'un acte » antérieur à la déclaration. Si, au contraire, l'acte est » postérieur à cette déclaration, il ne sera perçu qu'un » droit simple sur la différence existant entre l'estimation » des parties et l'évaluation contenue aux actes.

» Les dispositions qui précèdent ne sont applicables ni » aux créances, ni aux rentes, actions, obligations, effets » publics et tous autres biens meubles dont la valeur et » le mode d'évaluation sont déterminés par des lois » spéciales ».

Les articles 5 et 6, relatifs à l'évaluation de l'usufruit et de la nue propriété, étaient la reproduction intégrale du texte invariablement admis dans tous les projets antérieurs.

L'article 7 maintenait le principe de la déclaration unique, pour chaque succession, au bureau du domicile du décédé, à défaut, au bureau du lieu du décès, et, au cas où

celui-ci ne se serait produit ni en France, ni en Algérie, au bureau désigné par l'Administration. Cet article était complété par la disposition suivante : « Les héritiers, » légataires ou donataires, leurs tuteurs ou curateurs, » seront tenus, comme par le passé, de souscrire une » déclaration détaillée et de la signer sur le registre. Tou- » tefois, en ce qui concerne les immeubles situés dans la » circonscription de bureaux autres que celui où est pas- » sée la déclaration, le détail sera présenté, non dans » cette déclaration, mais distinctement, pour chaque » bureau de la situation des biens, sur une formule four- » nie par l'Administration et signée par le déclarant. »

Ces formules étaient destinées à être adressées aux Receveurs de la situation des biens, de façon « à les inté- » resser à la sincérité des déclarations. »

Le texte de l'article 8 (tarif) était resté le même, quant aux dégrèvements accordés aux parts nettes n'excédant pas 1.000 francs en ligne directe, entre époux et entre frères et sœurs, et à celles n'excédant pas 10.000 francs entre époux et entre frères et sœurs, mais le tableau contenant les différents taux de l'impôt avait été modifié. On avait ajouté une colonne supplémentaire pour les parts nettes dépassant 3 millions. De plus, on avait supprimé la distinction, au point de vue fiscal, entre les parents aux 5e et 6e degrés et les parents plus éloignés ; tous, au-delà du 4e degré, étaient soumis au même tarif que les personnes non parentes.

Voici, d'ailleurs, quels étaient les différents taux de l'impôt (non susceptible de décimes) :

Tableau.

INDICATION DES DEGRÉS DE PARENTÉ	TAUX APPLICABLES A LA PARTIE DE PART NETTE COMPRISE ENTRE :								
	1 franc et 2.000 fr.	2.001 et 10.000 fr.	10.001 et 50.000 fr.	50.001 et 100.000 fr.	100.001 et 250.000 fr.	250.001 et 500.000 fr.	500.001 et 1 million	1 million et 3 mill.	Au-dessus de 3 mill.
	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0
1° Ligne directe	1 »	1 25	1 50	1 75	2 »	2 50	3	3 50	4
2° Entre époux	3 75	4 »	4 50	5 »	5 50	6 »	7	8 »	9
3° Entre frères et sœurs. . .	8 50	9 »	9 50	10 »	10 50	11 »	12	13 »	14
4° Entre oncles et tantes, neveux et nièces	10 »	10 50	11 »	11 50	12 »	13 »	14	15 »	16
5° Entre gr.-oncles, gr.-tantes, petits-neveux, petites-nièces et cousins germains. .	12 »	12 50	13 »	13 50	14 »	15 »	16	17 »	18
6° Entre parents au-delà du 4e degré et entre personnes non parentes	14 »	14 50	15 »	15 50	16 »	17 »	18	19 »	20

De plus, la Commission introduisait une disposition nouvelle empruntée à une proposition faite par M. Denys Cochin, député, en juillet 1895. Celui-ci constatait avec raison que, « tandis que pour les collatéraux, le droit » augmente en raison de l'éloignement du degré de » parenté, il n'en est plus de même en ligne directe, et le » petit-fils, parent au deuxième degré, paye 1 0/0, comme » le fils, parent au premier degré. » Il en concluait que, tout en maintenant le tarif proportionnel, dont il se déclarait partisan, il serait bon de porter le droit à 2 0/0 lors-

que, par suite du prédécès de son père, le petit-fils hérite directement de son aïeul, et, à 3 0/0, lorsque l'arrière-petit-fils hérite directement de son bisaïeul.

La Commission, non seulement avait reconnu combien il était juste de majorer les droits dans les cas visés par M. Denys Cochin, mais encore elle proposait de faire de même pour la ligne directe ascendante, car, disait M. Doumer, « il n'est pas dans la loi de la nature que le père » hérite de son fils ou l'aïeul de son petit-fils. »

La disposition suivante avait donc été ajoutée à l'article 8 *in fine :* « Les taux applicables aux parts successo- » rales recueillies en ligne directe seront doublés lorsque, » par le prédécès du père, le petit-fils héritera directe- » ment de son aïeul ; ils seront triplés lorsque l'arrière- » petit-fils héritera directement de son bisaïeul. Les taux » de la ligne directe seront également doublés lorsque la » part successorale sera recueillie dans la ligne directe » ascendante, allant du fils au père, et triplés quand elle » ira du petit-fils ou arrière-petit-fils à l'aïeul ou au » bisaïeul. »

Les articles 9 et 10 étaient relatifs aux droits sur les donations entre-vifs.

L'article 11 étendait aux transferts et conversions de titres nominatifs des sociétés, départements, communes et établissements publics, l'obligation établie par la loi du 8 juillet 1852, art. 25, pour les transferts et conversions d'inscriptions de rentes provenant de titulaires décédés, c'est-à-dire que, désormais, ces transferts et conversions ne pourraient plus être opérés que sur la présentation d'un certificat, délivré par le Receveur de l'Enregistrement, constatant l'acquittement du droit de mutation par décès.

L'article ajoutait que « nul dépositaire ou détenteur de

» titres, sommes ou valeurs dépendant d'une succession » ne pourrait s'en dessaisir autrement que sur la présen- » tation d'un certificat délivré sans frais par le Receveur » de l'Enregistrement et constatant, soit l'acquittement, » soit la non-exigibilité de l'impôt de mutation par » décès.

Cette disposition était applicable :

« 1° Aux assureurs sur la vie, en ce qui concerne les » sommes, rentes ou émoluments quelconques dus par eux, » à raison du décès de l'assuré ; 2° aux Sociétés, Compagnies » et banquiers en ce qui concerne toutes les sommes dues, » même autrement qu'à titre de dépôt, à l'auteur de la » succession ».

Tout contrevenant à ces dispositions aurait été personnellement tenu des droits et pénalités exigibles, avec un minimum de 500 fr. en principal pour la pénalité.

Le but de ces dispositions était de garantir l'État contre les dissimulations trop fréquentes de valeurs mobilières.

L'article 12, entièrement nouveau, déclarait que « l'in- » exactitude des attestations ou déclarations de dettes, de » même que les omissions et les insuffisances d'évalua- » tion commises dans les déclarations souscrites en » matière de meubles et valeurs mobilières, pour le paie- » ment des droits de mutation par décès, pourraient être » établies par tous les genres de preuves admis par le » droit commun ».

C'était là une dérogation très importante aux règles admises en matière de preuve dans les instances entre l'Administration et les redevables. Elle semblait d'ailleurs absolument justifiée par le fait des fraudes que la déduction du passif est susceptible d'entraîner.

Il en résultait, naturellement, que, dans les cas où le fisc invoquerait, pour établir l'inexactitude d'une décla-

ration, l'un des modes de preuves qui impliquent un débat oral, il devrait nécessairement suivre les règles ordinaires des instances, telles qu'elles sont établies par le Code de procédure civile. Mais, hors ces cas, l'article 12 maintenait formellement la procédure spéciale et simplifiée, établie par les articles 65 de la loi du 22 frimaire an VII et 17 de la loi du 27 ventôse an IX.

L'article 13 reproduisait l'article 11 de l'ancien projet, étendant, sauf certaines exceptions, à l'Algérie les tarifs applicables en France aux mutations par décès. Il restait spécifié que le droit exigible serait toujours liquidé sur la valeur vénale et non sur le revenu capitalisé, car, disait le rapporteur, en Algérie, « la valeur des domaines est » peu considérable relativement à leur produit, et, si l'on » capitalisait ce produit, ainsi que cela se fait en France, » au denier 25, en trouverait une valeur conventionnelle » bien supérieure, en général, à la valeur réelle de l'im- » meuble ».

L'article 14 appliquait à l'Algérie les nouveaux tarifs proposés pour les mutations entre-vifs à titre gratuit.

Enfin, les derniers articles du projet (articles 15 à 19) reproduisaient textuellement les articles 12 à 16 du texte primitif (augmentation du tarif des ventes de meubles, diminution du taux applicable aux ventes immobilières de moins de 1.000 francs et relèvement de la taxe sur les lots).

M. Doumer étant devenu Ministre des Finances, le 1er novembre 1895, fut remplacé, comme rapporteur, par M. Georges Trouillot, et le projet vint en discussion devant la Chambre des députés, au mois de novembre 1895 (séances des 14, 15, 16, 18, 19, 21 et 22 novembre).

VI. — Vote du projet par la chambre des députés

Le principe de la déduction des dettes fut voté à l'unanimité, mais le tarif progressif rencontra une vive opposition.

De très nombreux amendements furent déposés. La Chambre les écarta à peu près tous et adopta le projet du Gouvernement et de la Commission, tel qu'il résultait du rapport de M. Doumer, sauf quelques modifications de détail.

Au point de vue de la réforme des droits de succession, trois amendements seulement méritent d'être signalés, parmi ceux qui furent adoptés, les autres, d'ailleurs en très petit nombre, ne concernant que des questions de texte et se contentant d'expliquer ou de rendre plus clair le projet de M. Doumer, sans d'ailleurs le modifier au fond.

Une motion de M. Rose, député, qui fut votée par la Chambre, spécifiait que les droits seraient soldés dans le délai de six mois, si leur taux ne dépassait pas 6 0[0, et dans le délai de dix mois, s'il atteignait un chiffre supérieur.

Une autre disposition, due à l'initiative de M. Charles Ferry, député, décidait qu'à défaut d'inventaire, d'actes ou de ventes, la valeur des biens meubles serait déterminée « en prenant pour base 60 0[0 de l'évaluation faite dans » les polices d'assurances en cours au jour du décès. »

Le projet de M. Doumer proposait de prendre pour base l'évaluation entière faite dans lesdites polices, sauf aux héritiers, si cette évaluation était exagérée, à en four-

nir la preuve. Mais, comme en général la valeur déclarée dans un contrat d'assurance dépasse la valeur réelle, la Chambre se rangea à l'avis de M. Ch. Ferry. Il fut d'ailleurs décidé que la base de 60 0/0 serait admise à titre de forfait et que les héritiers ne pourraient la contester en offrant de fournir la preuve contraire.

Enfin, grâce à M. Léon Mougeot, le texte de l'article 12 fut précisé et rendu plus clair. Après avoir admis que les inexactitudes contenues dans les déclarations de dettes et les omissions ou insuffisances d'évaluations de meubles et valeurs mobilières pourraient être établies par tous les genres de preuves du droit commun, cet article ajoutait : « Il n'est pas dérogé en cette matière aux dispositions des » articles 65 de la loi du 22 frimaire an VII et 17 de la loi » du 27 ventôse an IX, sauf dans les instances ne com- » portant pas la procédure spéciale établie par ces arti- » cles ».

Ce texte manquait assurément de précision. La Chambre le remplaça par l'amendement suivant de M. Mougeot, d'ailleurs accepté par le Gouvernement et la Commission : « Il n'est pas dérogé, en cette matière, aux dis- » positions des articles 65 de la loi du 22 frimaire an VII et » 17 de la loi du 27 ventôse an IX. Dans le cas où l'Admi- » nistration userait de la faculté qui lui est accordée par le » paragraphe précédent, les tribunaux auraient le droit » d'ordonner toutes mesures ordinaires d'instruction, » dans la forme du droit commun, sans qu'il soit néces- » saire de reprendre une nouvelle instance. L'action en » recouvrement des droits exigibles par suite de l'inexac- » titude d'une attestation ou déclaration de dette se pres- » crit par dix ans, à partir du jour de la déclaration de la » succession ».

Il est absolument impossible, non seulement d'étudier,

mais même d'énumérer tous les amendements qui furent présentés et que la Chambre repoussa.

Deux seulement semblent devoir être indiqués ici, parce que l'on aura, à la fin de cette étude, l'occasion de discuter les principes sur lesquels ils se basaient.

L'un de ces amendements, déposé par M. Georges Berry, député, tendait à exempter de tout droit, dans un but humanitaire, les parts successorales nettes n'excédant pas 1000 francs, mais seulement en ligne directe descendante.

« Vous savez, disait M. Berry, au prix de quelles pei-
» nes, de quelles privations les ouvriers parviennent à
« économiser ces petites parts successorales.... Je vous
» en prie, ne prenez rien sur les malheureux, laissez
» leur intacts les fruits du travail de leurs pères. »

Le Ministre répondit que des dégrèvements importants étaient accordés par son projet aux petites successions et qu'il était nécessaire de ne pas aller plus loin dans cette voie, sous peine de compromettre l'équilibre budgétaire.

La Chambre se rangea à son avis.

L'autre amendement, proposé par M. Bascou, député, était ainsi conçu : « En outre des dispositions de la loi
» sur les transmissions de biens par décès, les valeurs
» mobilières au porteur, françaises et étrangères, seront
» frappées, à titre successoral, d'un droit de 0 fr. 05 par
» 100 francs.

» Ce droit sera déterminé sur la même base et perçu
» dans les mêmes conditions que le droit de mutation
» actuel de vingt centimes sur les valeurs au por-
» teur. »

Il s'agissait, en somme, de porter à 0 fr. 25 le droit de transmission, à cause du nombre vraiment exagéré des

fraudes auxquelles donnent lieu les valeurs au porteur.

Mais l'impôt de 0 fr. 05 0/0 de M. Bascou eût été une taxe de superposition. D'autres députés, M. Rey et M. Gamard, présentèrent des amendements dans le même sens que M. Bascou, mais en faisant de la taxe qu'ils proposaient un impôt de remplacement des droits de succession sur les titres au porteur.

Tous ces amendements furent d'ailleurs rejetés.

La Chambre vota l'ensemble du projet, le 22 novembre 1895, et, le 25, M. Doumer, ministre des finances, le déposa sur le bureau du Sénat.

CHAPITRE V

LA RÉFORME DES DROITS DE SUCCESSION AU SÉNAT

Le Sénat nomma, le 2 décembre 1895, une Commission qui fut chargée d'examiner la réforme votée par la Chambre.

Cette Commission choisit M. Emile Labiche comme président et M. Cordelet comme rapporteur.

Elle étudia minutieusement le texte voté par la Chambre et y apporta de très nombreuses et très importantes modifications.

I. — Rapport Cordelet

Le 9 juillet 1896, M. Cordelet déposa un rapport fort complet sur le projet de réforme.

La Commission, unanimement hostile à l'établissement du tarif progressif, avait tenu à faire de l'article premier du projet qu'elle avait arrêté une sorte de profession de foi. « Les droits de mutations par décès, y était-il dit, » seront déterminés proportionnellement sur la valeur » des biens meubles et immeubles, suivant les règles ci- » après ».

Le Rapporteur proclamait que « l'impôt progressif, qui » n'a pas de base doctrinale, est essentiellement arbi-

» traire et incapable de tenir les promesses qu'on fait en » son nom. S'il est modéré, dans un pays de petites et » moyennes fortunes comme la France, il ne rapportera » guère plus qu'un impôt proportionnel, et s'il est exces- » sif, il poussera à la dissimulation de la fortune, à » l'émigration des capitaux ou à la diminution de l'épar- » gne et à l'abaissement de l'esprit d'entreprise.

» La Commission a cru devoir placer au frontispice de » la loi un article qui affirme le maintien du principe de » la proportionnalité dans les tarifs et qui permettra au » Sénat de se prononcer tout d'abord sur cette grave » question ».

L'hostilité de la Commission contre le tarif adopté par la Chambre n'était donc nullement dissimulée, au contraire.

L'article 2 admettait la déduction des dettes sur les mêmes bases que celles adoptées par les députés. La Commission se contentait de reprendre intégralement l'article relatif à la distraction des charges, en la complétant par les deux paragraphes supplémentaires suivants :

« S'il s'agit d'une dette grevant une succession dévolue » à une personne pour la nue propriété et à une autre pour » l'usufruit, l'actif de la succession, diminué du montant » de la dette, sera réparti entre le nu propriétaire et l'usu- » fruitier dans les conditions de l'article 6, ci-après.

» A l'appui de leur demande en déduction, les héritiers » ou leurs représentants devront indiquer la date de l'acte, » le nom et la résidence de l'officier public qui l'aura » reçu, la date du jugement et la juridiction dont il émane. » Ils devront représenter tous autres titres ou en pro- » duire une copie collationnée sur papier non timbré.

» Le créancier ne pourra, sous peine de dommages- » intérêts, se refuser à communiquer le titre sous récé-

» pissé ou à en laisser prendre, sans déplacement, une » copie collationnée par un notaire ou greffier. »

L'article 3 admettait également toutes les exceptions au principe de la distraction des charges insérées dans l'article 2 du projet voté par la Chambre. Il établissait, de plus, que le créancier ne pourrait, sous peine de dommages-intérêts, refuser d'attester, sur papier non timbré, l'existence d'une dette échue, toutes les fois où cette dette subsisterait néanmoins.

La Commission avait aussi décidé que les dettes résultant de titres passés ou de jugements rendus à l'étranger seraient susceptibles d'être déduites, à la condition que ces titres et jugements aient été rendus exécutoires en France. Il en était de même des dettes grevant des successions d'étrangers et qui auraient été contractées en France et envers des Français, ou envers des Sociétés et Compagnies étrangères ayant une succursale en France.

L'article 4 modifiait la pénalité applicable aux attestations ou déclarations ayant indûment entraîné la déduction d'une dette. Au lieu d'une amende égale au quart de cette dette (peine indiquée dans l'article 3 du projet de la Chambre), la Commission proposait, pour toute fausse déclaration, une amende égale au triple du supplément de droit exigible. Quant au prétendu créancier qui aurait faussement attesté l'existence de la dette, il eût été tenu, solidairement avec le déclarant, son complice, du payement de l'amende encourue par ce dernier, et il en aurait supporté définitivement le tiers.

En somme, avec le projet de M. Cordelet, la peine était, pour le déclarant, d'un double droit en sus, et, pour son complice, d'un droit en sus, avec solidarité entre eux pour le paiement.

L'article 5 admettait les bases adoptées par la Chambre

pour la détermination de la valeur de la propriété des biens meubles, avec cette seule modification que, à défaut d'inventaire, d'actes ou de vente, on prendrait pour base 50 0/0 (et non 60 0/0) de l'évaluation contenue dans les polices d'assurances en cours. Il faut aussi noter que cette disposition était déclarée non applicable aux polices concernant les récoltes, les bestiaux et les marchandises.

Les articles 6 et 7, relatifs à l'évaluation de la valeur de l'usufruit et de la nue propriété des biens transmis par décès, reproduisaient les articles 5 et 6 du projet adopté par la Chambre, avec de légères modifications. Ainsi, en cas d'usufruits successifs, « si l'usufruit éventuel venait à » s'ouvrir, le nu propriétaire aurait eu droit à la restitu- » tion d'une somme égale à ce qu'il aurait payé en moins » si le droit acquitté par lui avait été calculé d'après l'âge » de l'usufruitier éventuel. »

D'autre part, à défaut de représentation de l'acte de naissance de l'usufruitier, exigée si cette naissance était arrivée hors de France ou d'Algérie, les droits les plus élevés qui pourraient être dus au Trésor auraient bien été perçus, mais tandis que, dans le projet de la Chambre, cette perception était définitive et irrévocable, celui de la Commission autorisait la restitution du trop perçu, dans un délai de deux ans, à la condition que l'acte de naissance fût produit.

Enfin, il était spécifié que la réunion de l'usufruit à la propriété ne donnerait lieu à la perception d'aucun droit, même fixe.

Quant à l'article 7 du projet de la Chambre, relatif à la déclaration unique, la Commission sénatoriale l'avait purement et simplement supprimé pour maintenir le système actuel.

L'article 8, relatif au tarif, était ainsi conçu :

« Les droits de mutations par décès de biens meubles » ou immeubles, seront perçus, sans addition d'aucun » décime, suivant les quotités ci-après :

» En ligne directe : 1 fr. 50 0[0 lorsque la succession » sera recueillie par des enfants, et, dans tous les autres » cas, 3 0[0 ;

» Entre époux : 4 fr. 50 0[0.

» En ligne collatérale :

» Entre frères frères et sœurs : 9 0[0 ;

» Entre oncles et tantes, neveux et nièces : 11 0[0 ;

» Entre grands-oncles ou grand'tantes et petits-neveux » ou petites nièces et entre cousins-germains : 12 0[0 ;

» Entre parents au-delà du 4e degré : 13,50 0[0 ;

» Entre personnes non parentes : 15 0[0.

» Les dispositions de l'avant-dernier alinéa de la loi » du 28 avril 1816 sont maintenues. »

L'article 9 décidait que, « pour tous les titres au por- » teur qui supportent actuellement la taxe annuelle de » transmission établie par la loi du 23 juin 1857, le droit » de mutation par décès serait remplacé, jusqu'à concur- » rence d'un droit de 1,50 0[0, par une taxe annuelle et » obligatoire de 4 centimes 1[2 0[0. »

Cette taxe devait être perçue dans les mêmes conditions que la taxe représentative du droit de transmission et soumise aux mêmes lois et décrets.

Le principe de la taxe représentative était donc admis et frappait les valeurs mobilières au porteur qui, en fait, aujourd'hui, échappent si souvent à l'impôt de succession.

Les articles 10 et 11 étaient relatifs aux donations entre-vifs.

L'article 12 établissait pour les transferts et conversions de titres nominatifs des sociétés, départements, communes

et établissements publics, dépendant de successions, l'obligation d'un certificat, délivré par le Receveur, comme en matière de transferts ou mutations d'inscriptions de rentes sur l'Etat. La même mesure était contenue dans le projet de la Chambre des députés. Mais la Commission sénatoriale, en vue d'en assurer l'efficacité, l'avait complétée par les dispositions suivantes :

« Les dépositaires, détenteurs ou débiteurs de titres, » sommes ou valeurs dépendant d'une succession, ne » pourront s'en dessaisir qu'à la condition d'adresser, » soit avant le payement ou la remise, soit dans la quin- » zaine, au Directeur de l'Enregistrement du départe- » ment de leur résidence, la liste des titres, sommes ou » valeurs, dont ils voudraient effectuer, ou dont ils » auraient effectué la remise ou le payement. Ces listes » seront établies sur des formules imprimées, délivrées » sans frais par l'Administration de l'Enregistrement ; il » en sera donné récépissé.

« Toutes ces dispositions ne sont applicables qu'aux » Sociétés ou Compagnies, agents de change, changeurs, » banquiers, escompteurs, officiers publics ou ministé- » riels, agents d'affaires ou commissionnaires.

» Les Compagnies françaises d'assurance sur la vie et » les succursales établies en France des Compagnies » étrangères ne pourront se libérer des sommes, rentes, » ou émoluments quelconques dus par elle, à raison du » décès de l'assuré, à des bénéficiaires autres que le con- » joint survivant ou les successibles en ligne directe, si » ce n'est sur la présentation d'un certificat délivré sans » frais par le Receveur de l'Enregistrement, dans la forme » indiquée au premier alinéa du présent article, et cons- » tatant soit l'acquittement, soit la non-exigibilité de » l'impôt de mutation par décès, à moins qu'elles ne

» préfèrent retenir, pour la garantie du Trésor, et con-
» server jusqu'à la présentation du certificat du Rece-
» veur, une somme égale au montant de l'impôt calculé
» sur les sommes, rentes ou émoluments par elles dus.
» Quiconque aura contrevenu aux dispositions du pré-
» sent article sera personnellement tenu des droits et
» pénalités exigibles, sauf recours contre le redevable,
» et passible, en outre, d'une amende de 500 francs en
» principal ».

La disposition adoptée par la Chambre, autorisant l'Administration à faire, par tous les moyens de droit commun, la preuve des inexactitudes de déclarations de dettes, ainsi que celle des omissions et insuffisances d'évaluations en matière mobilière, avait disparu du projet de la Commission, et l'article 13 abaissait à 5 ans au lieu de 10, à partir de la déclaration de la succession, le délai de la prescription pour l'action en recouvrement des droits et amendes rendus exigibles par suite de l'inexactitude d'une attestation ou déclaration de dettes.

Les derniers articles du projet (14 à 17) ne faisaient guère que reproduire le texte de la Chambre et étaient relatifs au taux du droit sur les ventes de meubles, à la taxe sur les lots et à l'application à l'Algérie des tarifs français des droits de mutations à titre gratuit.

La réforme des droits sur les ventes d'immeubles avait été écartée.

II. — Première délibération au Sénat

Le projet, rectifié par la Commission, vint en discussion devant le Sénat en février 1898.

Une vive discussion s'engagea sur l'article premier.

MM. Peytral et Strauss, après avoir repris, à titre d'amendement, le tarif progressif adopté par la Chambre des députés, l'abandonnèrent et demandèrent au Sénat de voter, à titre de transaction, le tarif qui avait été présenté jadis par M. Poincaré.

M. Lourties s'associa à ces conclusions et, tout en se proclamant l'adversaire de l'impôt progressif sur le revenu, il déclara qu'il ne s'opposait pas « à appliquer à » la part successorale une graduation analogue à celle » qui existe déjà au point de vue du degré de parenté, » la graduation des taxes, en matière de successions, » n'ayant, soit au point de vue de l'arbitraire ou des pro- » cédés inquisitoriaux, soit à d'autres points de vue, » aucun des inconvénients que présente le système de la « progressivité appliqué à l'impôt d'une manière géné- » rale ».

Le Ministre des Finances, M. Cochery, se déclara également partisan du système de M. Poincaré, pour les mêmes raisons que celui-ci avait jadis indiquées dans son projet de loi, et, malgré les efforts de M. Cordelet, l'amendement de MM. Peytral et Strauss fut adopté dès la deuxième séance de la discussion, le 7 février 1898.

Par suite, l'article premier du projet de la Commission se trouvait remplacé par la disposition suivante :

« Les droits de mutation par décès de biens, meu- » bles ou immeubles, seront liquidés sur la part nette » recueillie par chaque ayant droit. Ils seront perçus, » sans addition d'aucun décime, pour chacune des frac- » tions de cette part, suivant les tarifs portés au tableau » ci-après :

INDICATION DES DEGRÉS DE PARENTÉ	TAUX APPLICABLE A LA FRACTION DE PART NETTE COMPRISE ENTRE :							
	1 franc et 2.000 fr.	2.001 et 10.000 fr.	10.001 et 50.000 fr.	50.001 et 100.000 fr.	100.001 et 250.000 fr.	250.001 et 500.000 fr.	500.001 et 1 million	Au-dessus de 1 mill.
	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0	0/0
1° Ligne directe	1 »	1 25	1 50	1 75	2 »	2 50	2 50	2 50
2° Entre époux	3 75	4 »	4 50	5 »	5 50	6 »	6 50	7 »
3° Entre frères et sœurs . . .	8 50	9 »	9 50	10 »	10 50	11 »	11 50	12 »
4° Entre oncles et tantes, neveux et nièces	10 »	10 50	11 »	11 50	12 »	12 50	13 »	13 50
5° Entre gr.-oncles, gr.-tantes, pet.-neveux, petites-nièces et cousins germains. .	12 »	12 50	13 »	13 50	14 »	14 50	15 »	15 50
6° Entre parents aux 5e et 6e degrés	14 »	14 50	15 »	15 50	16 »	16 50	17 »	17 50
7° Entre parents au-delà du 6e degré et entre personnes non parentes	15 »	15 50	16 »	16 50	17 »	17 50	18 »	18 50

« Les dispositions de l'avant-dernier alinéa de l'article » 53 de la loi du 28 avril 1816 sont maintenues.

» Les droits seront doublés en ligne directe dans tous » les cas où la succession ne sera pas recueillie par les » enfants.

» Les immeubles situés à l'étranger ne seront pas com- » pris dans l'actif pour la liquidation et le payement des » droits ».

A la suite de ce vote, le président, le rapporteur et presque tous les membres de la Commission démissionnèrent.

III. — Rapport Dauphin

Une nouvelle Commission fut élue et choisit M. Dauphin comme rapporteur.

Elle prit pour base le rapport de M. Cordelet et le projet qui en était la conséquence, se bornant à les « mettre » en harmonie avec l'article premier voté par le Sénat et » à tirer les conséquences de ce vote ».

« La première conséquence du vote, disait M. Dauphin, est le rétablissement de l'article numéroté 7 dans » le projet de la Chambre des députés, qui ordonne une » déclaration unique des mutations après décès, au bureau » du domicile du décédé. Cette prescription est le mode » d'exécution nécessaire du système des droits gradués » où il faut connaître l'importance totale de chacune des » parts successorales pour liquider le droit.

» La seconde conséquence est la suppression de l'article 9 du projet de l'ancienne Commission, relatif à la » taxe dite de remplacement. Il s'agit ici des titres au porteur, dont la dissimulation est facile et fréquente dans » les déclarations de successions. La précédente Commission proposait de substituer, en ce qui les concerne, » au droit de mutation, une taxe annuelle et obligatoire, » calculée sur le capital des actions et obligations. Ce » régime est incompatible avec l'article premier voté par » le Sénat. La graduation des droits ne peut fonctionner » qu'à la condition que toute la matière imposable soit » comprise dans la déclaration. Elle serait impossible si » l'on payait avant le décès le droit sur une partie de la » succession, par une sorte d'abonnement.

» La troisième conséquence est la suppression de l'ar-
» ticle qui augmente le droit de transmission à titre oné-
» reux des biens meubles. »

Ainsi donc, rétablissement de la déclaration unique, suppression de la taxe de remplacement et du relèvement des droits sur les ventes de meubles, voilà les principales modifications adoptées par la nouvelle Commission.

De plus, les dispositions du projet de la Chambre autorisant l'Administration à prouver l'inexactitude des déclarations ou attestations de dettes par tous les moyens de droit commun, étaient rétablies, sauf cependant en ce qui concerne le serment.

Une autre disposition décidait que le droit de mutation serait liquidé sur la valeur vénale en ce qui concerne les immeubles dont la destination actuelle n'est pas de procurer un revenu (parcs, châteaux, etc.).

Les autres modifications étaient moins importantes et consistaient, pour la plupart, dans de simples changements de textes.

On peut signaler, cependant, quelques paragraphes nouveaux ajoutés à l'article 2. L'un d'eux spécifiait que « les
» dettes contractées par un non-commerçant envers un
» commerçant et relatives au commerce de ce dernier,
» seraient justifiées, à défaut de titre, par les livres de
» commerce du créancier », pourvu que celui-ci consentît à les communiquer, ce à quoi il ne saurait jamais être contraint.

Une autre paragraphe déclarait que « l'agent de l'Ad-
» ministration aurait dans tous les cas la faculté d'exiger
» l'attestation du créancier certifiant l'existence de la dette
» à l'époque de l'ouverture de la succession ». Le créancier n'aurait d'ailleurs pu refuser cette attestation, toutes

les fois qu'elle aurait été légitimement réclamée, sous peine de dommages-intérêts. C'était une nouvelle garantie accordée au Trésor.

Par contre, la Commission restreignait le pouvoir d'appréciation du Receveur au sujet de la valeur des justifications des dettes produites. Sans doute, elle lui laissait, d'une façon générale, le droit d'écarter de la déduction les dettes qui ne lui semblaient pas suffisamment justifiées, mais « toute dette constatée par acte authentique et non » remboursée avant l'ouverture de la succession ne pou» vait être écartée par l'Administration », tant que celle-ci n'aurait pas fait juger qu'elle était simulée, « car, » expliquait le rapporteur, quand les parties se sont ren» dues chez un officier public pour faire constater une » convention ou une reconnaissance de dette, il y a pré» somption de sincérité ».

La Commission avait abaissé à deux ans, du jour de la déclaration, le délai de prescription de l'action tendant à prouver une simulation de dette.

Elle avait aussi légèrement modifié l'article 3 (dettes non déductibles), en accordant aux héritiers, donataires et légataires le droit de prouver la sincérité et l'existence au jour du décès des dettes que le *de cujus* aurait contractées envers eux par acte authentique ou par acte sous seing privé ayant date certaine avant l'ouverture de la succession.

De même, les héritiers étaient admis à prouver, par une attestation du créancier, l'existence d'une dette échue garantie par une inscription hypothécaire périmée.

Pour le surplus, le texte de la nouvelle Commission n'était guère que la reproduction de celui de l'ancienne.

Le rapport de M. Dauphin fut déposé au mois de juillet 1898. Peu de temps après, l'honorable rapporteur mourut.

M. Monis, sénateur, lui succéda, mais lui-même devint Ministre de la Justice le 23 juin 1899 et céda la place à M. Milliard, sénateur et ancien Garde des Sceaux. La Commission ne modifia d'ailleurs le texte annexé au rapport de M. Dauphin que sur un point : elle supprima les articles déclarant applicables à l'Algérie les tarifs français des droits sur les successions et donations.

IV. — Suite de la première délibération au Sénat. — Adoption du projet en première lecture

Le projet est revenu le 2 mars 1900 devant le Sénat qui l'a voté en première lecture, sans modifier le texte de sa Commission.

Mais ce vote n'a encore rien de définitif et n'a été, en quelque sorte, qu'une formalité. La discussion ne s'est pas engagée et les orateurs ont réservé leurs arguments pour la deuxième délibération.

Un certain nombre d'amendements de M. Dufoussat, sénateur, inspirés par le désir légitime de prévenir ou de réprimer les fraudes qui se produisent au détriment du Trésor et de donner à celui-ci des armes efficaces, ont été renvoyées à la Commission, et on peut prévoir que le texte adopté par le Sénat à l'heure actuelle subira encore, sans doute, d'importantes modifications.

CHAPITRE VI

CONCLUSION

CE QUE SERA LA NOUVELLE LOI SUR LES DROITS DE SUCCESSION

Il serait évidemment prématuré de vouloir préciser ce que sera la nouvelle loi sur les droits de succession.

Les textes adoptés par la Chambre des députés et par le Sénat présentent des différences nombreuses ; le projet voté par le Sénat le 2 mars 1900 n'est même pas définitif, et il n'est pas téméraire de penser que la deuxième délibération le modifiera en plus d'un endroit.

Il est néanmoins possible de faire ressortir les caractères généraux de la réforme et d'indiquer dans quel sens l'accord des Chambres modifiera la législation actuelle.

I. — Déduction des dettes

Sur la question de la distraction des dettes de la masse successorale pour la perception du droit de mutation par décès, tout le monde est d'accord.

Le principe de la non-déduction est universellement condamné. Tous les économistes, tous les financiers, tous les jurisconsultes, en proclament l'injustice, et M. Chailley va même jusqu'à lui appliquer l'épithète de « piraterie de

la législation sur l'enregistrement » (Impôt sur le revenu, p. 25).

Les pays étrangers, à de très rares exceptions près, ont admis la distraction des charges pour la perception des droits de succession. L'ordonnance du 31 décembre 1828, établissant l'enregistrement à la Martinique, à la Guadeloupe et à la Guyane, admet également la déduction des dettes résultant de titres authentiques ou ayant date certaine antérieure au décès, et il en est de même, grâce à l'ordonnance du 19 juillet 1829, pour notre colonie de la Réunion.

Aussi peut-on dire que, sur ce point, l'accord est fait entre les deux Chambres. Les différences de rédaction, en effet, portent exclusivement sur des questions de détail et ne mettent pas en discussion le principe.

La déduction sera donc adoptée et de la façon la plus large. Il semble que toutes les dettes existant au jour de l'ouverture de la succession y seront admises, pourvu que leur réalité soit démontrée, et le mot « dette » doit être entendu d'une façon très libérale ; il comprend, non seulement les dettes résultant d'actes civils ou de jugements, mais encore les dettes sous signatures privées, les dettes commerciales, les reprises dues à la femme, les sommes dont le défunt pouvait être comptable comme tuteur, usufruitier, dépositaire ou officier ministériel, etc., etc.

Seules, seront exclues :

1° Les dettes éventuelles, c'est-à-dire celles qui sont subordonnées à une condition non encore réalisée au moment du décès, et dont on ne saurait, par suite, préciser la valeur;

2° Les dettes que la loi présume éteintes (dettes échues, dettes garanties par des inscriptions hypothécaires pé-

rimées, etc.), à moins qu'il ne soit prouvé qu'elles existent encore ;

3° Les dettes reconnues par le défunt au profit de ses héritiers, donataires, légataires ou de personnes interposées, à moins qu'il ne soit démontré qu'elles ne sont pas des legs déguisés ;

4° Les dettes résultant de titres passés et de jugements rendus à l'étranger et non exécutoires en France, ou celles hypothéquées sur des immeubles à l'étranger, parce qu'à ces dettes, correspondent des biens situés dans d'autres pays qui ne sont pas atteints en France par l'impôt de succession.

Ces dispositions sont très libérales, et on pourrait craindre qu'elles ne facilitent la fraude par la création d'un passif fictif. Aussi, les Chambres seront, sans doute, d'accord pour donner au Trésor des armes nouvelles : pénalités sévères pour les fausses déclarations et fausses attestations de dettes, dispositions en vue de permettre à l'Administration de constater la valeur des biens meubles et des objets mobiliers transmis par décès, facilités pour prouver, par tous les moyens de droit commun, sauf le serment, les inexactitudes de déclarations de dettes et, peut-être aussi, les omissions et insuffisances d'estimations de meubles et de valeurs mobilières, si le Sénat consent, ainsi que le lui demande M. Dufoussat, à rétablir le texte voté par la Chambre des députés, enfin mesures efficaces en vue d'assurer la perception du droit sur les titres nominatifs et les sommes et valeurs déposées dans les Sociétés et Compagnies, chez les agents de change, banquiers, officiers publics et ministériels, etc., ainsi que sur les sommes et rentes dues, à cause de décès, par les Compagnies d'assurances sur la vie.

Malgré toutes les précautions qui pourront être prises,

des fraudes se produiront inévitablement : ce sera à l'Administration de défendre les intérêts du Trésor, de déjouer les manœuvres des fraudeurs, et, si cela est nécessaire, de réclamer du Parlement des mesures nouvelles pour prévenir ou réprimer les abus que l'expérience de la réforme ferait découvrir.

L'Administration de l'Enregistrement ne sera pas inférieure à cette tâche ; son passé en est un sûr garant.

II. — Evaluation sur de nouvelles bases de la nue propriété et de l'usufruit

Aujourd'hui, le nu propriétaire d'un bien acquitte immédiatement l'impôt de succession sur la valeur entière de ce bien et l'usufruitier le paye, néanmoins, sur la moitié de la même valeur, si bien que le Trésor perçoit un droit et demi en définitive.

La nouvelle loi fera disparaître cette injustice. L'accord des Chambres est d'ailleurs dès à présent établi sur ce point.

Le droit de mutation sera réparti désormais entre le nu propriétaire et l'usufruitier en tenant compte de la durée probable de l'usufruit, c'est-à-dire de l'âge de l'usufruitier.

Si ce dernier a moins de vingt ans, l'usufruit sera estimé aux sept dixièmes et la nue propriété aux trois dixièmes de la propriété entière.

S'il a plus de vingt ans et moins de trente, l'usufruit sera estimé six dixièmes et la nue propriété quatre dixièmes ; s'il a de trente à quarante ans, l'usufruit sera évalué cinq dixièmes et la nue propriété cinq dixièmes, et ainsi de suite, en diminuant la valeur de l'usufruit et en

augmentant celle de la nue propriété d'un dixième pour chaque période de dix ans ou fraction de dix ans de l'âge de l'usufruitier.

A partir de soixante-dix ans révolus de l'âge de l'usufruitier, la proportion restera fixée à un dixième pour l'usufruit et à neuf dixièmes pour la nue propriété.

Quant à l'usufruit constitué pour une durée fixe, il sera estimé aux deux dixièmes de la valeur de la propriété entière pour chaque période de dix ans, sans fraction, et sans tenir compte de l'âge de l'usufruitier.

Ce nouveau système sera infiniment plus juste que l'ancien et se rapprochera de la vérité autant qu'il est possible de le faire quand il s'agit de questions qui dépassent les prévisions humaines.

III. — Tarif progressif

L'accord entre les Chambres, qui paraît certain en ce qui concerne la déduction des dettes et l'évaluation sur de nouvelles bases de la nue propriété et de l'usufruit semble beaucoup moins solide pour ce qui est de la substitution du tarif progressif au tarif proportionnel.

Il serait hors de propos de discuter ici les arguments pour ou contre l'impôt progressif.

Les uns le proclament le seul juste, le seul équitable, le seul qui fasse participer réellement les citoyens aux dépenses de l'Etat suivant leurs facultés, le seul enfin qui applique le grand principe de la solidarité nationale en demandant davantage à ceux que la fortune a favorisés et en diminuant la quote-part des travailleurs et des déshérités.

Les autres le considèrent comme un danger social,

comme une menace permanente pour le droit de propriété. Ils déclarent que, tandis que la proportionnalité est mathématique, la progression est arbitraire et aboutira fatalement à l'absorption de la partie de la fortune des citoyens dépassant une certaine somme. « Ce n'est pas de » l'équité qu'il fait, dit M. Baudrillart (*Manuel d'économie politique*), c'est du nivellement. » « Cette théorie » est dangereuse, ajoute M. Leroy-Beaulieu, car on ne » sait comment fixer la progression et où l'arrêter, et, si » on ne l'arrête pas, elle finit bientôt par absorber la » totalité du revenu. » (*L'impôt sur le revenu*).

M. Chailley déclare aussi que le principe de la progression conduit à la confiscation.

Ainsi, d'un côté, on lui attribue toutes les qualités, et, de l'autre, on le charge de tous les méfaits.

Quoi qu'il en soit, s'il existe une taxe qui permette de faire sans grand danger l'expérience de la progression, c'est assurément l'impôt sur les successions. L'accroissement de richesse dont profite le contribuable est, en effet, une base commode et sûre pour asseoir la progression et ne rend nécessaire aucun système inquisitorial pour assurer la perception de l'impôt.

Aussi, beaucoup d'esprits éminents, tout en n'acceptant pas l'impôt progressif en général, ne voient pas d'inconvénient à l'appliquer aux mutations par décès. Somme toute, comme le disait fort bien M. Poincaré, on a déjà établi un tarif gradué selon le degré de parenté des héritiers : de là à établir un tarif gradué selon le montant de l'actif transmis, il n'y a qu'un pas.

M. Léon Say, lui-même, qui fut toujours un des adversaires les plus éloquents et les plus convaincus de l'impôt progressif, avouait que « la progression en matière successo- » rale ne rencontre ni les mêmes objections, ni les mêmes

» adversaires que la progression en matière d'impôt sur » le revenu. »

La Chambre a adopté le tarif progressif à une grande majorité. Le Sénat, au contraire, ne lui a accordé qu'une majorité très précaire.

Il est évident que les adversaires de la progression tenteront un nouvel assaut contre ce principe lors de la deuxième délibération, mais il ne semble pas vraisemblable, néanmoins, que la Haute Assemblée consente à se déjuger. Il est donc fort probable que le tarif voté le 7 février 1898 sera maintenu.

Si cette prévision se réalise, l'entente entre les deux Chambres sera très facile, car il est certain que, dans le but de voir enfin aboutir la réforme, la Chambre des Députés se ralliera de bonne grâce au tarif adopté par le Sénat.

IV. — Déclaration unique

Une conséquence de l'adoption du tarif progressif sera l'obligation pour les redevables de faire une déclaration unique de tous les biens de la succession au bureau du domicile du défunt, à défaut de domicile, au bureau du lieu du décès, et, enfin, si le décès ne s'est produit ni en France, ni en Algérie, au bureau désigné par l'Administration.

Cette mesure évitera aux contribuables les frais de déplacement et les démarches que leur occasionne le système actuel, qui les contraint à passer déclaration parfois dans cinq ou six bureaux différents. C'est donc une simplification avantageuse pour les redevables.

D'autre part, le Trésor n'y perdra rien au point de vue

de l'efficacité du contrôle que ses agents exercent sur les déclarations, grâce à un système de renvois de renseignements de bureau à bureau qui existe depuis longtemps dans l'Administration de l'enregistrement et qu'il suffira d'appliquer aux déclarations souscrites d'après le nouveau système.

V. — Evaluation des immeubles d'après la valeur vénale

Il semble qu'il serait nécessaire, pour obtenir le montant net de l'actif d'une hérédité, de prendre pour base, non une valeur conventionnelle déterminée par une capitalisation plus ou moins exacte du revenu, mais la valeur réelle, qui n'est autre que la valeur vénale des biens transmis.

Il est bon d'ailleurs de remarquer que beaucoup de propriétés ont un revenu insignifiant alors que leur valeur vénale est fort élevée (tels les châteaux, parcs, jardins d'agrément, etc.) Le Trésor ne perdrait donc rien, au contraire, à changer la base de perception de l'impôt.

Mais on a craint que la valeur vénale ne fût souvent dissimulée, comme cela arrive journellement dans les ventes immobilières.

On a fait également remarquer que, grâce aux renseignements que l'Administration possède sur le revenu des immeubles, par l'enregistrement des baux et des locations verbales, il est souvent possible de réprimer la fraude quand elle se produit, tandis qu'il serait très difficile de connaître la valeur vénale véritable d'une propriété, d'autant que cette valeur dépend, pour une bonne partie, des circonstances, et subit la loi de l'offre et de la demande.

Aussi, le projet de M. Poincaré, tout en décidant que, d'une façon générale, l'impôt serait perçu sur la valeur vénale, ajoutait que celle-ci ne pourrait être inférieure au revenu capitalisé par 20 ou 25. C'était là une excellente mesure, qui n'aggravait nullement la situation des contribuables, puisque le minimum qu'elle établissait était précisément le chiffre sur lequel on perçoit l'impôt avec le système actuel et que, dans tous les cas où la valeur vénale dépassait ce minimum, l'effet de la loi n'était autre que de supprimer un véritable privilège dont jouissent sans raison quelques-uns. Enfin, ce système donnait au Trésor toute garantie pour la répression de la fraude.

La Chambre n'a pas adopté cette disposition. On a prétendu qu'elle aurait pour effet d'imposer une charge plus lourde à la propriété rurale, dont la valeur est généralement supérieure au revenu capitalisé par 25 et on n'a pas voulu aggraver les impôts qui pèsent sur la classe agricole si souvent éprouvée.

Il semble qu'il eût été beaucoup plus simple d'appliquer les vrais principes et de percevoir le droit de mutation sur la valeur réelle, dût-il en résulter (ce qui n'est pas bien certain) une augmentation de charge pour la propriété rurale, quitte au besoin, à indemniser celle-ci en lui accordant un dégrèvement de la contribution foncière, dégrèvement qui lui aurait été d'autant plus sensible et profitable qu'il eût été annuel, tandis que la perception des droits de succession est toujours accidentelle.

Le Sénat est revenu timidement à l'évaluation des biens d'après la valeur vénale. Il a établi exceptionnellement ce mode d'évaluation pour les propriétés dont le but n'est pas de rapporter un revenu.

M. Dufoussat propose l'adoption d'un système qui se rapproche beaucoup de celui de M. Poincaré. Il est vrai-

ment à souhaiter qu'il obtienne gain de cause devant le Sénat et que la Chambre des députés se rallie également à son avis.

VI. — Dégrèvement des petites successions

Le tarif progressif a évidemment pour effet de dégrever les petites parts successorales, puisque le Trésor leur demande une quotité d'impôt moindre que celle qu'il exige des moyennes et des grosses successions.

C'est là un résultat excellent, puisqu'il aboutit à prendre l'argent où il est, c'est-à-dire chez les riches, et à ménager le patrimoine, d'autant plus sacré qu'il est plus modeste, du travailleur.

Le projet adopté par la Chambre allait plus loin. Il réduisait de moitié le droit pour les parts nettes n'excédant pas mille francs en ligne directe, entre époux et entre frères et sœurs, et il accordait un léger dégrèvement aux parts de 10.000 francs au maximum entre époux et entre frères et sœurs.

M. Georges Berry avait même proposé, sans succès, d'exempter complètement les parts inférieures à 1.000 fr. en ligne directe.

Le Sénat n'a pas accepté ces dégrèvements particuliers. Il a jugé que l'impôt était suffisamment réduit pour les petites parts successorales et que, d'ailleurs, la remise de droits que la Chambre leur accordait était insignifiante. On peut aussi objecter que, dans ces sortes de dégrèvements, le but, qui était de venir en aide à un héritier peu fortuné, n'était pas atteint, attendu que, bien qu'il ne recueille que 1.000 francs ou même moins, le redevable peut avoir une importante fortune personnelle.

Les dégrèvements spéciaux votés par la Chambre semblent donc devoir être écartés. En tous cas, si, chose improbable, ils étaient maintenus dans le texte définitif de la nouvelle loi, il serait bon, tout au moins, de ne les accorder qu'à des héritiers en mesure de prouver, par un certificat du percepteur et du maire de leur commune, qu'ils sont dans une situation précaire.

Quant à la proposition de M. Berry, inspirée par un sentiment à la générosité duquel on ne peut que rendre hommage, elle était néanmoins dangereuse et on doit se féliciter qu'elle n'ait pas abouti.

Il ne faut pas, en effet, exonérer complètement une classe de citoyens du paiement d'un impôt. On peut et on doit le rendre aussi léger que possible aux classes déshéritées, mais il est indispensable qu'elles le supportent. Dans un pays démocratique comme la France, tous les citoyens sont électeurs, tous ont une part de souveraineté : il est nécessaire que, par contre, ils aient aussi une part de responsabilité, non seulement morale, mais pécuniaire, c'est-à-dire d'impôt.

VII. — Taxe annuelle représentative du droit de mutation par décès sur les valeurs mobilières au porteur.

MM. Bascou, Rey et Gamard, lors de la discussion, à la Chambre des députés, du projet de M. Doumer, avaient vainement tenté de faire établir un impôt annuel, à titre successoral, sur les valeurs mobilières françaises et étrangères.

M. Cordelet, dans son rapport, avait repris cette tentative, mais cette partie du projet fut ensuite supprimée par

la Commission sénatoriale de la réforme des successions.

Il semble donc que l'idée d'une taxe de remplacement soit définitivement abandonnée, au moins quant à présent.

D'ailleurs, des dispositions nouvelles ont été adoptées par les deux Chambres en vue de rendre moins facile la fraude qui consiste à omettre, lors de la déclaration d'une succession, la plupart des valeurs mobilières qui en dépendent.

Il ne faut pas se dissimuler, néanmoins, que les titres au porteur continueront à être dissimulés dans la plupart des cas ; c'est là une fraude si facile qu'on peut la dire, en quelque sorte, classique.

Dès lors, il serait peut-être sage de ne pas s'obstiner à exiger, en théorie, le paiement d'un droit de succession sur des valeurs qui, en fait, y échappent presque à coup sûr, et il semble que l'intérêt bien compris du Trésor serait d'exonérer les titres au porteur de tout droit de mutation par décès et, en compensation, de les frapper d'une taxe annuelle de remplacement.

On y viendra, sans doute, un jour ou l'autre, mais tout fait présumer que cette réforme ne fera pas partie de celles que la prochaine loi consacrera.

Au reste, pourvu que celle-ci réalise enfin les améliorations depuis si longtemps attendues, c'est-à-dire la déduction des dettes, l'évaluation plus équitable de la nue propriété et de l'usufruit, et la substitution d'un tarif progressif aux droits proportionnels actuels, on peut dire qu'elle sera vraiment une loi bienfaisante et démocratique, et que l'opinion publique l'accueillera avec faveur.

PARTIE COMPLÉMENTAIRE

LÉGISLATION COMPARÉE

I. Généralités. — La législation comparée prend chaque jour, et avec juste raison, une place plus considérable dans la science du droit.

Les peuples, qui vivaient jadis presqu'entièrement isolés, ont maintenant des rapports suivis et constants : aussi sont-ils naturellement portés à s'enquérir des lois, des mœurs, des coutumes, des impôts de leurs voisins.

Il ne paraît donc guère possible de terminer cette étude sans dire quelques mots très rapides sur l'impôt de succession à l'étranger.

Le *Bulletin de statistique et de législation comparée* que publie annuellement la Direction Générale de l'Enregistrement fournit à cet égard des renseignements précieux, comme aussi un ouvrage de M. Max West, intitulé *La taxe successorale,* et dont une traduction excellente, due à M. Raison, sous-inspecteur de l'Enregistrement, a paru en 1895 dans *la Revue de l'Enregistrement.*

Presque tous les États civilisés, à part quelques-uns, qui sont encore en voie de formation et ne possèdent pas

jusqu'ici de système fiscal complet, ont établi un impôt sur les successions.

Partout la distraction des dettes de l'actif successoral pour la perception des droits exigibles est admise, sauf en France, à Monaco et dans le canton de Zurich. La déduction est plus ou moins large, suivant les pays, mais le principe est généralement adopté par tous, sauf les trois exceptions ci-dessus.

Quelques États ont adopté des tarifs progressifs pour les mutations par décès : ce sont l'Angleterre, la plupart des colonies australiennes, certaines provinces du Canada, plusieurs cantons suisses et enfin les Etats-Unis d'Amérique.

II. Allemagne. — Les taxes sur les successions, dans l'Empire Allemand, sont perçues au profit des divers États particuliers.

Les tarifs sont proportionnels, et gradués d'après le degré de parenté des héritiers. Pendant quelque temps, la principauté de Schaumbourg-Lippe a eu une taxe légèrement progressive dont le minimum était de 3 0/0, mais elle y a renoncé.

Les enfants légitimes sont partout exempts du paiement de l'impôt de succession, sauf en Alsace-Lorraine.

L'enfant naturel jouit de la même exemption pour ce qu'il recueille dans la succession de sa mère et même, suivant certaines législations, pour ce qui lui est transmis par son père, à la condition que celui-ci l'ait reconnu.

L'époux survivant et les enfants adoptifs ne sont pas atteints par l'impôt, en général, ou tout au moins ne sont soumis qu'à un tarif modéré.

Quelques Etats (Bavière, Wurtemberg, etc.) exigent

une taxe des ascendants héritiers, mais, dans la plus grande partie de l'Empire, toute la ligne directe, ascendante comme descendante, échappe à l'impôt de succession.

Le maximum du droit varie de 3 à 10 0/0 selon les pays.

On a souvent proposé de remplacer les taxes locales par une taxe uniforme pour tout l'Empire. Le Bundesrath est même saisi d'un projet de loi en ce sens et tout fait présumer que cette réforme s'accomplira sans doute avant longtemps.

En Prusse (Loi 19 mai 1891), l'époux survivant, les ascendants et descendants sont exempts de droits de succession, ainsi que les legs aux écoles, universités, églises, associations religieuses ou charitables. L'exemption s'étend aussi aux successions dont l'actif ne dépasse pas 150 marks et aux legs de 900 marks au plus, faits au profit de domestiques du défunt.

Le tarif des droits est le suivant :

Legs de rentes viagères au profit de domestiques : 1 0/0.

Enfants adoptifs, frères et sœurs et leurs représentants : 2 0/0.

Autres parents jusqu'au sixième degré, beau-père, belle-mère, beau-fils, belle-fille et leurs descendants, gendre, bru, enfants naturels reconnus par le père : 4 0/0.

Autres personnes : 8 0/0.

M. Miquel, Ministre des Finances de Prusse, a vainement tenté, en 1890, de soumettre à l'impôt la ligne directe et l'époux survivant.

III. Angleterre. — Jusqu'en ces derniers temps, l'An-

gleterre avait un système d'impôt sur les successions des plus compliqués, connu sous le nom générique de *death duties* (droits de mort). Il comprenait cinq taxes : les droits de *probate,* d'*account,* de *legacy,* de *succession* et d'*estate*.

Les trois premiers de ces droits frappaient la propriété personnelle, c'est-à-dire celle qui n'est pas soumise aux règles féodales sur la tenure.

Le droit de succession atteignait la propriété réelle, c'est-à-dire les immeubles susceptibles d'être tenus en fief, et certains genres de propriétés personnelles, tels que les biens personnels constitués en majorats et les tenures par bail.

Enfin le droit d'estate reposait indistinctement sur la propriété réelle et la propriété personnelle.

La taxe de probate était un droit de timbre légèrement progressif et variant de 1 1/2 à 3 0/0; elle était exigée au moment de la remise du probate ou des lettres d'administration.

Le droit d'account suppléait au droit de probate : il était perçu selon le même tarif et son but était d'empêcher qu'on échappât au paiement de l'impôt au moyen de donations entre-vifs plus ou moins frauduleuses.

Le droit de legacy se percevait sur les parts héréditaires de propriété personnelle, suivant un tarif proportionnel variant de 1 à 10 0/0 selon le degré de parenté des héritiers avec le *de cujus*.

Le droit de succession, introduit dans la législation par Gladstone en 1853, était pour les biens réels ce que le droit de legacy était pour les biens personnels. Il variait de 1 1/2 à 11 1/2 0/0 du revenu net capitalisé des biens transmis.

Enfin le droit d'estate, adopté en 1889, à titre tempo-

raire, sur la proposition de M. Goschen, n'atteignait que les successions de plus de 10,000 livres sterling et était un droit proportionnel de 1 0/0.

Depuis la loi du 31 juillet 1894, le système anglais de l'impôt des successions a été entièrement modifié. Les taxes ont été unifiées et les droits de succession et d'estate seuls ont été conservés.

Le droit de succession est aujourd'hui perçu sur la valeur vénale des biens réels transmis.

Il est proportionnel, et gradué selon le degré de la parenté, de la manière suivante :

Descendants et ascendants : 1 1/2 0/0

Frères et sœurs, et descendants d'eux : 4 1/2 0/0

Oncles et tantes, et leurs descendants : 6 1/2 0/0

Grands-oncles, grand'tantes, et leurs descendants : 7 1/2 0/0

Autres personnes : 11 1/2 0/0.

L'époux survivant est exempt de cet impôt. Il en est de même des legs faits à des Sociétés savantes ou charitables.

Quant au droit d'estate, c'est un impôt perçu d'après la valeur vénale de tous les biens transmis par succession (réels ou personnels), abstraction faite du degré de parenté des successibles. Le taux du droit d'estate est progressif. Il va de 1 0/0 (de 100 à 500 livres sterling), jusqu'à 8 0/0 (au-dessus de 1 million de livres sterling), et comprend douze tranches distinctes d'hérédités, établies d'après l'importance des masses successorales transmises. Il n'atteint pas les successions de moins de 100 livres sterling.

Enfin, il existe une taxe annuelle de remplacement, fixée à 5 % du revenu des biens qui sont entre les mains des corporations et associations, à l'exception des églises et maisons charitables.

Il est bon de noter aussi que la ville de Londres songe à établir une taxe municipale sur les transmissions par décès.

IV. Colonies Anglaises : a) *Australie.* — La plupart des colonies australiennes ont établi des taxes progressives sur les successions.

Dans la province de Victoria, (L. de 1892) les successions sont divisées, selon leur importance, en 37 catégories.

L'impôt va de 2 0/0 (succession de 1.000 livres sterling à 5000 livres sterling) à 10 0/0 (plus de 100.000 livres sterling). Les successions de 1.000 livres sterling et au dessous sont dispensées de tout droit. Pour celles de moins de 5.000 livres sterling, on en déduit 1.000 pour le calcul de la taxe exigible.

La femme survivante, les enfants et les petits-enfants ne paient que demi-taxe lorsque l'hérédité ne dépasse pas 50.000 livres sterling. Les legs à des œuvres de bienfaisance ne bénéficient d'aucune exemption. Les fausses déclarations sont punies sévèrement: elles entraînent une amende de 100 livres sterling au moins et un emprisonnement de 1 à 3 ans.

Enfin, le fisc a un privilège sur tous les biens transmis (réels ou personnels) et peut prouver leur valeur au moyen de l'expertise, des témoignages et même du serment.

La Nouvelle-Galles du Sud (L. 1880) a aussi un tarif progressif qui va de 1 0/0 (moins de 5.000 livres sterling) à 5 0/0 (plus de 50.000 livres sterling) et qui est réparti en cinq classes. Les héritiers en ligne directe et les legs charitables n'y jouissent d'aucune exemption ou diminution d'impôt.

Dans le Queensland (L. 1892) l'impôt progresse à la

fois suivant le degré de parenté des successeurs et l'importance des biens transmis.

Il va de 1 à 20 0/0. Le tarif est le suivant :

De	200 à 1.000	livres sterling,	2 0/0
De	1.000 à 2.500	—	3 —
De	2.500 à 5.000	—	4 —
De	5.000 à 10.000	—	6 —
De	10.000 à 20.000	—	8 —
Au-dessus de	20.000	—	10 —

L'époux survivant et les héritiers en ligne directe ne paient que demi-taxe. Au contraire, pour les personnes non parentes, les taux ci-dessus sont doublés. Il existe de plus un droit de probate qui varie de 10 schellings à 5 livres sterling.

Là encore, le Trésor est privilégié sur les capitaux de l'hérédité et les fausses déclarations sont punies d'amende et de prison.

Dans l'Australie méridionale (L. 1876, modifiée en 1881 et 1885) les tarifs sont restés proportionnels. La ligne directe paie 1 0/0, les frères et sœurs et leurs descendants 3 0/0, les oncles et tantes 5 0/0, les grands-oncles et grand'tantes 6 0/0, et les parents plus éloignés ou les étrangers 10 0/0.

Sont exempts de droits : l'époux survivant, les successions de 1.000 livres sterling au plus dévolues aux enfants, les parts héréditaires de moins de 20 livres sterling et les successions pauvres (50 livres sterling au plus).

Il en est de même pour les legs de livres, œuvres d'art, etc., faits à des musées, universités et écoles à charge d'y être conservés en nature.

Enfin, un droit de probate atteint les successions dépassant 1.000 livres sterling. Il est de 1 0/0 si la suc-

cession est réglée par un testament et de 1 1/2 0/0 dans le cas contraire.

En Tasmanie, les biens personnels sont seuls imposés. La taxe est de 2 0/0 s'ils valent moins de 500 livres sterling et de 3 0/0 s'ils dépassent cette somme.

b). *Nouvelle-Zélande.* — En Nouvelle-Zélande, les successions inférieures à 100 livres sterling sont exemptes d'impôt. Celles de 100 à 1.000 livres sterling n'acquittent pas de droit sur les 100 premières livres et paient 2 1/2 0/0 sur le reste.

Celles de 1.000 à 5.000 livres sont taxées à 3 1/2 0/0, celles de 5.000 à 20.000 livres à 7 0/0, et celles de plus de 20.000 livres à 10 0/0. Les personnes non parentes acquittent une taxe additionnelle de 3 0/0.

Les enfants, petits-enfants, beaux-fils et belles-filles bénéficient du demi-tarif. Quant à l'époux survivant, il ne paie rien.

La déduction est admise, non seulement pour les dettes, mais pour les frais funéraires et les frais de testament.

c). *Le Cap.* — Au Cap (L. 1864) l'impôt est proportionnel. En voici le tarif :

Descendants et ascendants	1	0/0
Frères et sœurs	2	—
Descendants des frères et sœurs	3	—
Autres parents et étrangers	5	—

L'époux survivant, les successions d'une valeur totale inférieure à 100 livres sterling, les parts héréditaires de moins de 20 livres sterling, et même de moins de 100 livres sterling, si elles sont recueillies par des enfants, enfin, les

legs charitables, ne supportent aucun droit de mutation par décès.

d). *Canada.* — Au Canada, chaque province a un système fiscal différent.

Dans la province d'Ontario (L. 1892), les successions de moins de 10.000 dollars, les parts héréditaires de 200 dollars au plus et les legs pieux ou charitables sont dispensés de la taxe. Les héritiers directs, mari, femme, père, mère, bru et gendre sont exempts d'impôt pour les successions qu'ils recueillent, qui ne dépassent pas 100.000 dollars. De 100.000 à 200.000 dollars, ils paient 2 1/2 0/0. Au-delà de 200.000 dollars, ils acquittent 5 0/0 sur ce qui dépasse cette dernière somme.

Les grands-pères, grand'mères et ascendants plus éloignés, les frères, sœurs, oncles, tantes, et leurs descendants sont imposés à raison de 5 0/0, les autres personnes à raison de 10 0/0, pourvu que les biens de l'héritage qu'ils recueillent dépassent 10.000 dollars

Enfin, il existe un droit de probate de 1 dollar 50 par 1.000 dollars ou fraction de 1.000 dollars.

La Nouvelle-Ecosse (L. 1892) exempte les successions de moins de 25.000 dollars dévolues aux héritiers des degrés les plus proches, celles de 5.000 dollars dévolues à d'autres personnes, et enfin les parts héréditaires de 200 dollars au plus et les legs pieux. Il y a 3 classes d'héritiers qui acquittent 2 1/2, 5 et 10 0/0. On perçoit, de plus, un droit de probate dont le chiffre varie très peu.

A Québec (L. 1892), la ligne directe est exempte de droits jusqu'à concurrence de 10.000 dollars de succession. Elle paie 1 0/0 au-dessus de ce chiffre. Les frères et sœurs et leurs descendants acquittent 3 0/0, les collatéraux 6 ou 8 0/0 et les personnes non parentes 10 0/0.

En cas de démembrement de la propriété, le légataire en usufruit paie seul l'intégralité des droits : le nu propriétaire est dispensé de toute taxe.

Enfin, dans la Colombie anglaise (L. 1890) le tarif est de 1 0/0 pour les père, mère, mari, frère et sœur du *de cujus,* et de 5 0/0 pour les autres héritiers.

La veuve et les descendants sont dispensés de tout impôt.

V. Autriche. — Les mutations par décès y sont assujetties à des droits qui varient suivant la nature (mobilière ou immobilière) des biens transmis.

Il existe deux taxes distinctes :

1° Le droit d'enrichissement, qui atteint indistinctement les meubles et les immeubles, d'après le tarif suivant :

Ligne directe, époux survivant, beau-fils, belle-fille, gendre et bru, ...	1,25	0/0
Domestiques, sur les legs n'excédant pas 500 florins, ...	1,25	—
Collatéraux jusques et y compris les cousins germains, ...	4,25	—
Autres personnes, ...	8,25	—

2° Une taxe spéciale supplémentaire sur les immeubles. Cette taxe est de 1,875 0/0 en ligne directe et entre époux, et de 4,375 0/0 dans les autres cas.

La déduction des dettes, des frais de maladie et de funérailles est admise et les charges s'imputent d'abord sur les biens meubles.

Les successions d'indigents, et celles en ligne directe ou entre époux qui ne dépassent pas 50 florins de valeur brute sont dispensées de l'impôt de succession.

L'Autriche a un système très développé de taxes de

remplacement pour les biens de mainmorte. Ces taxes sont assises sur les biens des corporations, sociétés, associations et congrégations, églises, communes, etc. Elles sont payables tous les 10 ans, suivant le taux de 1 1/2 0/0 pour les sociétés constituées en vue de réaliser des bénéfices, et de 3 0/0 pour les autres personnes morales.

VI. Belgique. — Ce pays a un système fiscal qui se rapproche de celui adopté en France, mais qui est plus compliqué.

L'usufruitier y paie l'impôt sur la moitié de la valeur de la propriété. La déduction des charges y est admise (L. 17 décembre 1851), mais limitée aux dettes hypothécaires, à peu près dans les mêmes conditions que celles préconisées chez nous par le rapport de M. Jamais.

VII. Chili. — La taxe y est proportionnelle et varie de 1 0/0 en ligne directe à 8 0/0 entre étrangers. Les successions de 2.000 pesos au plus, en sont exemptes. D'autres exemptions existent pour les legs en faveur des municipalités, des institutions d'éducation, des sociétés charitables, des associations religieuses, etc. Enfin, si, dans l'espace de dix ans, une même propriété change deux fois de mains par suite de décès, la seconde mutation est dispensée des droits du moment où ceux-ci ont été acquittés sur la première.

VIII. Danemark. — Le tarif de l'impôt y est de :

1 0/0 entre époux et en ligne directe ;
4 0/0 entre frères et sœurs, neveux et nièces ;
7 0/0 dans les autres cas.

IX. Espagne. — Le taux de l'impôt est proportionnel. Les ascendants et descendants légitimes et l'époux survivant, pour les meubles que la loi lui attribue, paient 1 0/0;

Les ascendants et descendants naturels, 2 0/0;

L'époux survivant, 3 0/0;

Les collatéraux du 2e degré : 4 0/0

— 3e — 5 —

— 4e — 6 —

— 5e — 7 —

— 6e au 10e degré : 8 0/0;

Les collatéraux au-delà du 10e degré et les étrangers . . . . . { sur les biens meubles . . 9 0/0 ; sur les biens immeubles. 10 0/0

Toute disposition en faveur de l'aîné des enfants du *de cujus* est assujettie à un droit de 12 0/0.

Les dettes dont l'existence ne peut être mise en doute et les charges foncières sont déduites de l'actif successoral, mais les hypothèques conférées en garantie d'un prêt ne rentrent pas dans cette catégorie.

X. Etats-Unis d'Amérique. — Les Etats du Maine, des Massachussetts, du Connecticut, de New-York, de la Pensylvanie, de New-Jersey, de Maryland, de la Virginie occidentale, du Tennessee, de l'Ohio et de la Californie ont établi une taxe sur les successions en ligne collatérale. Le tarif y est, en général, de 5 0/0, sauf dans l'Ohio, où il est de 3 1/2 0/0, et dans le Maine, le Maryland et la Virginie occidentale, où il n'atteint que 2 1/2 0/0.

De plus, à New-York, un impôt de 1 0/0 atteint les biens personnels transmis en ligne directe. Partout ailleurs, ces mutations sont exemptes de droits, ainsi que les legs charitables.

Dans l'Etat de Delaware, les successions dévolues à des personnes non parentes sont seules soumises à la taxe.

En général, toutes les législations fixent un chiffre minimum au-dessous duquel il n'est pas exigé de droit de succession.

Ce chiffre varie de 250 dollars (Maryland) à 10.000 dollars (Ohio et Massachussets). Le Tennessee, seul, n'admet aucune exemption de ce genre.

Dans beaucoup d'Etats, un certain nombre de bills proposent d'appliquer aux successions des tarifs progressifs.

En somme, jusque dans ces derniers temps, les droits sur les successions étaient uniquement établis au profit de certains Etats particuliers. Il avait été perçu, il est vrai, pendant la guerre de Sécession, quelques taxes au profit du Trésor fédéral, mais on n'avait pas tardé à y renoncer.

Une loi du 13 juin 1898, établissant des impôts de guerre, a apporté de grandes modifications au régime fiscal jusqu'alors en vigueur dans l'Union. Cette disposition législative soumet les successions de toute nature, dont la masse nette dépasse 10.000 dollars, à une taxe perçue au profit du Trésor fédéral, d'après le tarif suivant :

Descendants, frères et sœurs : 75 cents par 100 dollars;

Descendants des frères et sœurs : 1 d. 50 cents 0/0 ;

Oncles, tantes et leurs descendants : 3 dollars 0/0 ;

Grands-oncles, grand'tantes et leurs descendants : 4 dollars 0/0 ;

Autres successeurs : 5 dollars 0/0.

Mais la taxe est progressive.

En effet, pour les masses de 25.000 à 100.000 dollars, le droit doit être multiplié par 1 1/2 ;

Pour les masses de 100.000 à 500.000 dollars, le droit est doublé ;

Pour les masses de 500.000 à 1 million de dollars, le tarif est multiplié par 2 1/2 ;

Et enfin, pour les masses plus importantes, la taxe est triplée.

Les successions et legs entre époux sont exempts de tout droit.

XI. Hollande. — Les successions y sont soumises au tarif suivant :

Descendants, mari ou femme ayant des enfants vivants	1 0/0
Ascendants	3 0/0
Frères et sœurs, mari ou femme sans postérité	4 0/0
Oncles, tantes, neveux, nièces, grands-oncles, grand'tantes, petits-neveux et petites-nièces	6 0/0
Parents éloignés et étrangers	10 0/0

Les successions de 300 florins au plus (ou même de 1.000 florins, mais seulement en ligne directe descendante et entre époux ayant des enfants vivants) sont exemptes de droits. Quant aux successions échues aux descendants et époux ayant une postérité, qui dépassent 1.000 florins, sans atteindre 1.500, on en déduit 500 florins pour percevoir l'impôt.

Les immeubles situés dans les Pays-Bas et appartenant à un étranger sont assujettis à une taxe de 1 0/0 en ligne directe et de 5 0/0 dans les autres cas.

XII. Italie. — Le droit proportionnel y est perçu à raison de :

1.36 0/0 en ligne directe ;
3.09 0/0 entre époux ;
6.05 0/0 entre frères et sœurs et pour les legs charitables ;
7.08 0/0 entre oncles et neveux, grands-oncles et petits-neveux ;
10.04 0/0 entre cousins germains ;
11.07 0/0 entre parents jusqu'au 10e degré ;
13 0/0 pour les autres personnes.

Pour les personnes morales et les associations, l'impôt est remplacé par une taxe annuelle de 0 fr. 60 0/0, s'il s'agit d'œuvres charitables autorisées par l'Etat, et de 4 fr. 80 dans les autres cas.

XIII. Luxembourg (Grand-duché de). — Le taux des droits de mutations par décès s'y élève jusqu'à 10 0/0, suivant un tarif proportionnel.

L'usufruit acquitte la moitié du droit exigible sur la pleine propriété.

XIV. Monaco (Principauté de). — Les successions en ligne directe, *ab intestat,* sont dispensées de droits. La déduction des charges n'est pas admise. Les immeubles paient de 1 à 6 0/0, suivant un tarif gradué selon le degré de parenté des héritiers. Les meubles ne sont soumis qu'à la demi-taxe.

XV. Roumanie (L. 1886). — Les successions directes et entre époux et les legs charitables sont exempts de droits.

Les autres acquittent un impôt variant de 3 à 9 0/0, selon la parenté des héritiers avec le défunt.

XVI. Russie (L. 1882). — La ligne directe, l'époux survivant, les enfants adoptifs, le gendre ou la bru, sont soumis à un tarif de 1 0/0.

Le beau-fils, la belle-fille, les frères ou sœurs, les neveux ou nièces venant par représentation paient 4 0/0.

Les parents aux 3e et 4e degrés, 6 0/0

Les autres personnes, 8 0/0

Les dettes et frais funéraires sont déduits.

L'usufruitier paie le droit sur la moitié de la valeur de la propriété.

Les successions inférieures à 1.000 roubles sont exemptes de droits, ainsi que les legs au profit d'institutions charitables ou religieuses.

Il existe d'ailleurs encore beaucoup d'autres exemptions ; aussi la taxe est-elle assez mal établie et donne-t-elle lieu à de nombreuses fraudes.

XVII. Suisse. — Les cantons de Berne, Soleure, Thurgovie, Zurich, Uri et Schaffhouse ont des taxes progressives sur les successions. Beaucoup d'autres cantons n'ont que des taxes proportionnelles, qui sont, en général, assez élevées.

Les héritiers en ligne directe descendante sont exempts de droits à peu près partout, saûf à Genève et dans un ou deux petits cantons. Il en est de même des legs charitables.

Le droit maximum atteint 20 0/0 dans les cantons d'Argovie et de Schaffhouse. A Uri, les successions non réglées par testament sont frappées de droits encore plus élevés.

Sauf à Zurich, la déduction du passif est universellement admise.

Quelques cantons (St-Gall, Appenzell, Schwitz, le

Valais, Oberwald), n'ont pas de taxe sur les successions.

D'autres (Niderwald, Glaris, les Grisons), n'ont pas de taxe cantonale, mais seulement de légères redevances communales qui, le plus souvent, ne sont même pas graduées, et restent les mêmes, quelle que soit la qualité des successeurs.

On peut constater d'ailleurs que les cantons qui n'ont pas encore établi l'impôt sur les mutations par décès commencent néanmoins à en comprendre l'importance et la justice. Schanz déclare que cette taxe croît en faveur, d'année en année, auprès des Suisses, et que le moment n'est pas éloigné où on la rencontrera dans la législation fiscale de tous les cantons.

Beaucoup d'autres Etats, notamment la Suède, la Norwège, le Portugal, la Grèce, etc., connaissent et appliquent l'impôt sur les mutations par décès.

XVIII. Conclusion. — Il résulte de tout ce qui précède que l'impôt sur les successions est aujourd'hui à peu près universellement admis par les législations fiscales des pays civilisés et que, là même où il n'existe pas encore, on peut entrevoir comme prochain le moment où il y sera établi.

Il en résulte encore qu'il y a de nos jours une tendance marquée à rendre progressives les taxes successorales. L'Angleterre et les Etats-Unis, pour ne parler que de ces deux grandes nations, nous ont déjà précédés dans cette voie : on est en droit d'espérer que la France ne restera pas longtemps en retard.

TABLE DES MATIÈRES

Pages

INTRODUCTION. — L'impôt sur les successions. — Sa légitimité, ses avantages, son importance IX

HISTORIQUE. — I. L'impôt sur les successions a Rome. . 15

II. Ancien droit français. 18

A. Le droit de relief ou de rachat. . . . 18

B. Le droit de centième denier. 19

III. Droit intermédiaire. 21

PREMIÈRE PARTIE

LÉGISLATION ACTUELLE

CHAPITRE PREMIER. — Des droits auxquels les successions sont soumises (Titre I de la loi du 22 frimaire an VII) 26

I. Quand y a-t-il transmission par décès? . . 26

1° Mort naturelle : 27

A. Acceptation. 27

B. Renonciation. 28

C. Succession vacante. 30

D. Successions en déshérence. 32

2° Absence. 32

II. Des legs 33

III. De la clause d'accroissement. 37

IV. Des biens qui sont soumis au droit de mutation par décès. 41

Pages

V. Dispositions diverses applicables à l'impôt sur les successions 45

CHAPITRE II. — Des valeurs sur lesquelles le droit proportionnel est assis, et de l'expertise (Titre II de la loi du 22 frimaire an VII). 47

I. Des valeurs sur lesquelles le droit proportionnel est assis 47

A. Valeurs mobilières. 47
B. Valeurs immobilières. 50

II. Du principe de la non-distraction des charges. 52
III. De la nue propriété et de l'usufruit. 56
IV. De l'expertise. 58

CHAPITRE III. — Des délais pour l'enregistrement des déclarations de successions (Titre III de la loi du 22 frimaire an VII). 60

CHAPITRE IV. — Des bureaux ou doivent être faites les déclarations de successions (Titre IV de la loi du 22 frimaire an VII). 64

I. Des bureaux où les déclarations doivent être passées 64
II. De la forme des déclarations. 66
III. De la liquidation des droits. 68
IV. Des personnes qui sont tenues de passer les déclarations de successions 69

CHAPITRE V. — Du paiement des droits et de ceux qui doivent les acquitter (Titre V de la loi du 22 frimaire an VII). 71

I. Action personnelle. 72
II. Action réelle. 75

A. Privilège sur les capitaux 75
B. Privilège sur les revenus. 80
C. Hypothèque générale. 87

Pages

CHAPITRE VI. — Des peines pour déclarations tardives, omissions de biens ou estimations insuffisantes (Titre VI de la loi du 22 frimaire an VII). 89

I Des pénalités. 89
II. De la preuve des omissions et insuffisances. . 93

CHAPITRE VII. — Des notices de décès (Titre VII de la loi du 22 frimaire an VII) 96

CHAPITRE VIII. — Des droits acquis et des prescriptions (Titre VIII de la loi du 22 frimaire an VII). . . 98

CHAPITRE IX. — Des poursuites et instances (Titre IX de la loi du 22 frimaire an VII). 102

CHAPITRE X. — De la fixation des droits (Titre X de la loi du 22 frimaire an VII). 105

DEUXIÈME PARTIE

PROJETS DE RÉFORMES

CHAPITRE PREMIER. — Les tentatives de réformes jusqu'en 1870 111

CHAPITRE II. — De 1870 a 1889. 118

CHAPITRE III. — Législature de 1889 a 1893. 124

I. Rapport Jamais 124
II. Rapport Boudenoot 127
III. Proposition Maujan et premier rapport Dupuy-Dutemps. 131

CHAPITRE IV. — Législature de 1893 a 1898. 133

I. Projet Burdeau. 133
II. Deuxième rapport Dupuy-Dutemps. . . . 136
III. Projet Poincaré 139
IV. Premier rapport Doumer 145

Pages

V. Deuxième rapport Doumer 149
VI. Vote du projet par la Chambre des députés. . 158

CHAPITRE V. — La réforme des droits de succession au Sénat. 162

I. Rapport Cordelet 162
II Première délibération au Sénat. 168
III Rapport Dauphin 171
IV. Suite de la première délibération au Sénat — Adoption du projet en première lecture. . 174

CHAPITRE VI. — Conclusion : Ce que sera la nouvelle loi sur les droits de succession. 175

I. Déduction des dettes. 175
II. Évaluation sur de nouvelles bases de la nue propriété et de l'usufruit. 178
III. Tarif progressif. 179
IV. Déclaration unique. 181
V Évaluation des immeubles d'après la valeur vénale. 182
VI. Dégrèvement des petites successions. . . . 184
VII. Taxe annuelle représentative du droit de mutation par décès sur les valeurs mobilières au porteur 185

PARTIE COMPLÉMENTAIRE. — Législation comparée. 187

I. Généralités 187
II. Allemagne. 188
III. Angleterre. 189
IV. Colonies anglaises 192
A. Australie 192
B. Nouvelle-Zélande 194
C. Le Cap 194
D. Canada 195

Pages

V. Autriche 196
VI. Belgique 197
VII. Chili. 197
VIII. Danemark. 197
IX. Espagne. 198
X. Etats-Unis d'Amérique 198
XI. Hollande 200
XII. Italie. 200
XIII. Luxembourg. 201
XIV. Monaco. 201
XV. Roumanie 201
XVI. Russie 202
XVII. Suisse 202
XVIII. Conclusion. 203

Vu : le Doyen et Président de la thèse,

VIGIÉ.

Vu et permis d'imprimer :

Montpellier, le 2 Juin 1900

Le Recteur,

Ant. BENOIST.

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.